

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2010

Barbora Sekaninová

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA FINANČÍ

Aplikace zákona o dani z přidané hodnoty na problematiku poskytování vybraných služeb
Application of the Value Added Tax Act on the problems of providing
selected services

Student:
Vedoucí bakalářské práce:

Barbora Sekaninová
Ing. Ondřej Fasora

Ostrava 2010

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra financí

Zadání bakalářské práce

Student: **Barbora Sekaninová**
Studijní program: B6202 Hospodářská politika a správa
Studijní obor: 6202R010 Finance
Specializace: 00 Finance
Téma: Aplikace zákona o dani z přidané hodnoty na problematiku poskytování
vybraných služeb
Application of the Value Added Tax Act on the problems of providing
selected services

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Teoretická východiska nepřímých daní
 3. Harmonizace daně z přidané hodnoty v České republice
 4. Novely směrnice Rady 2006/112/ES a jejich dopad na uplatňování tuzemského zákona o dani z přidané hodnoty na poskytování vybraných služeb
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:


GALOČÍK, S.; PAIKERT, O. *DPH 2009*. 5. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2009. 256 s. ISBN 978-80-247-2804-9.
KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2005. 112 s. ISBN 80-7357-092-0.
ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 2. vyd. Praha: Linde, 2007. 255 s. ISBN 978-80-7201-649-5.


Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Ondřej Fasora**

Datum zadání: 20.11.2009
Datum odevzdání: 07.05.2010




Ing. Iveta Ratmanová, Ph.D.
vedoucí katedry


prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh vypracovala samostatně.

V Ostravě dne 9. července 2010

.....

Barbora Sekaninová

Obsah

1	Úvod	2
2	Teoretická východiska nepřímých daní	4
2.1	Vymezení pojmů daně, poplatky a půjčky	4
2.2	Funkce daní	5
2.3	Daňové principy	6
2.4	Klasifikace daní	7
2.5	Nepřímé daně a jejich rozdělení	10
2.5.1	Selektivní spotřební daně	11
2.5.2	Všeobecné spotřební daně	11
2.6	Daňová soustava v České republice	17
2.6.1	Přímé daně	18
2.6.2	Nepřímé selektivní daně	19
2.6.3	Nepřímé univerzální daně	21
3	Harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropské unii	24
3.1	Daňová koordinace a harmonizace	24
3.2	Orgány Evropského společenství působící v oblasti daňové politiky	27
3.3	Vývoj harmonizačního procesu	28
3.4	Sekundární právo Evropské unie	29
3.5	Harmonizace daně z přidané hodnoty	31
4	Novela směrnice 2006/112/ES a její dopad na uplatňování tuzemského zákona o dani z přidané hodnoty na poskytování vybraných služeb	40
4.1	Obecná pravidla pro zdaňování služeb před a po novele zákona o dani z přidané hodnoty ..	40
4.2	Aplikace zákona o dani z přidané hodnoty na vybrané služby	50
5	Závěr	63
	Seznam použité literatury	66
	Seznam zkratek	69
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	70
	Seznam příloh	71

1 Úvod

Sektor služeb je nepochybně dominantním sektorem vyspělých ekonomik, který se z velké části podílí na tvorbě hrubého domácího produktu. Tímto sektorem jsou prostřednictvím poskytovatelů služeb produkovány služby, které přinášejí spotřebitelům uspokojení jejich potřeb či přání a neodmyslitelně tak patří do jejich životů.

Volný pohyb služeb je jednou ze základních svobod Evropské unie, ke které Česká republika přistoupila 1. května 2004. Svoboda poskytování služeb, jehož právní úprava je zakotvena v článku 49 – 55 Smlouvy o založení Evropského společenství, zaručuje poskytovatelům služeb právo poskytovat z jednoho státu dočasně a příležitostně služby v kterémkoliv jiném členském státě, a to za stejných podmínek jako mají příslušníci tohoto státu a na základě oprávnění, které poskytovatel získá ve státě, ve kterém se nachází jeho sídlo nebo místo podnikání. Poskytovatel služby nemá povinnost usadit se v tomto členském státě.

V ceně služeb není zahrnuta jen služba jako taková, ale také většinou i daň z přidané hodnoty, se kterou je spojen důležitý aspekt problematiky volného pohybu služeb. Při poskytování služeb přes hranice států je pro správné uplatnění daně z přidané hodnoty stěžejní určení místa plnění, tedy státu, ve kterém se daň z přidané hodnoty vybere a dále i stanovení osoby, která má povinnost tuto daň přiznat a zaplatit správci daně. Základní principy uplatňování daně z přidané hodnoty jsou obsaženy ve směrnici Rady 2006/112/ES, která byla v roce 2008 novelizována směrnicí Rady 2008/8/ES s účinností od 1. ledna 2010. Touto novelou se zásadním způsobem mění principy v určení místa plnění, osoby povinné přiznat a zaplatit daň správci daně a také dochází k rozšíření povinnosti podávat souhrnné hlášení na služby.

Cílem bakalářské práce je aplikovat zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů na poskytování vybraných služeb mezi členskými státy Evropské unie a poukázat tak na změny, které vyplývají z implementace Směrnice Rady 2008/8/ES do tuzemského právního řadu. Předmětné změny nastalé v roce 2010 oproti předcházejícímu kalendářnímu roku jsou demonstrovány zejména na způsobu stanovení místa plnění u poskytnutých i přijatých služeb a určení osob, kterým vzniká povinnost přiznat a zaplatit daň správci daně.

V první části práce jsou definovány pojmy daň, funkce daní, daňové principy. Dále je popsána klasifikace daní podle mnoha různých hledisek. Následuje popis daňové soustavy v České republice. Vzhledem k zaměření práce je podrobněji vymezena daň z přidané hodnoty, ostatní daně jsou stručně charakterizovány.

Druhá část práce je zaměřena na daňovou harmonizaci a koordinaci, jsou zde zmíněny také orgány Evropského společenství, které působí v oblasti daňové politiky. Důraz je kladen zejména na harmonizaci přidané hodnoty prostřednictvím nařízení, směrnic a judikatury Evropského soudního dvora.

Pravidla při určení místa plnění a osoby, která je povinna přiznat a zaplatit daň před novelou a po novele jsou ve třetí části práce demonstrovány u smyšleného plátce na konkrétních příkladech, které zobrazují změny, které novela přinesla a skutečnost jak se tyto změny projeví v jeho daňové povinnosti.

V této práci jsou použity především informace z pramenných zdrojů a zejména z právních předpisů, jež jsou platné k 1. lednu 2010, pokud v textu není uvedeno jinak.

2 Teoretická východiska nepřímých daní

Daně tvoří významnou část příjmů veřejného rozpočtu. Do veřejného rozpočtu se řadí státní rozpočet, rozpočty krajů a obcí. Státní rozpočet je jedním z nejvýznamnějších nástrojů hospodářské politiky a souvisí tak se zasahováním státu do ekonomiky.

2.1 Vymezení pojmů daně, poplatky a půjčky

Daň lze dle Kubátová (2009) definovat jako povinnou, nenávratnou, zákonem určenou platbu do veřejného rozpočtu, která je odčerpávána ekonomickým subjektům z jejich nominálních důchodů. Povinnost je ukládána zákonem, tudíž je platba zákonná. Dalšími charakteristikami daně je její neekvivalentnost a neúčelovost v odvodech. Neekvivalentností platby je představována skutečnost, že poplatník nemá právo na protihodnotu, která je ekvivalentní s hodnotou platby a že výše daně není ovlivněna tím, jaké veřejné služby konkrétní poplatník upotřebuje. Neúčelovost daně znamená, že konkrétní daň v určité výši nemá sloužit k zabezpečení konkrétního projektu, ale stane se součástí celkových příjmů veřejného rozpočtu a z něho se pak financují veřejné potřeby. S ohledem na tyto skutečnosti je možno mezi daně zařadit nejen daně jako takové, ale i cla, příspěvky na sociální a zdravotní pojištění, místní poplatky, dálniční známky apod. Jednorázová platba, která má daňový charakter, se nazývá *dávkou*.

Další příjmy veřejného rozpočtu jsou tvořeny poplatky a půjčkami, které se svým charakterem od daní značně liší.

Poplatek je možno dle Kubátová (2009) formulovat jako peněžní ekvivalent za služby, které jsou poskytované veřejným sektorem. Poplatek se vyznačuje účelovým, dobrovolným, nepravidelným a nenávratným charakterem. Jednoznačná hranice mezi poplatkem a daní není v praxi zřetelná. V některých případech platba vykazuje částečně daňový a částečně nedaňový charakter např. příspěvky na sociální zabezpečení.

Půjčky tvoří další část příjmů veřejného rozpočtu. Jedná se o nenávratnou, nepovinnou, nepravidelnou platbu. Půjčky mají za cíl buď vyrovnat deficit rozpočtu, nebo financovat určitý projekt.

2.2 Funkce daní

Funkce daní vyplývá z existence veřejného sektoru, který je nezbytnou součástí ekonomiky a jeho úlohou je zabezpečit funkce, které trh dostatečně zabezpečit nemůže. Daně mají čtyři základní funkce:

- funkci fiskální,
- funkci alokační,
- funkci redistribuční a
- funkci stabilizační.

Za nejdůležitější funkci bývá často dle Kubátová (2009) považována tzv. *fiskální funkce*, kterou se rozumí opatření finančních prostředků do veřejných rozpočtů, které zajišťují financování veřejných výdajů. Ostatní tři funkce mají rozdílnou pozici než funkce fiskální, která je v nich obsažena.

Alokační funkce se dle Široký (2003) zabývá umístováním vládních výdajů a optimálním rozčleněním mezi soukromou a veřejnou spotřebou. Uplatňuje se tedy v případě, že dochází k tržnímu selhání. Mezi příčiny tržního selhání je možné zařadit existenci veřejných statků, externalit a nedokonalé konkurence. Vláda sice potřebuje k dosažení svých cílů disponovat určitými peněžními prostředky a zasahovat do ekonomiky, ale příliš rozlehlý veřejný sektor může vést k umístování i těch prostředků, které lze alokovat prostřednictvím trhu efektivněji a úspěšněji.

Redistribuční funkce dle Kubátová (2009) zabezpečuje rozdělení důchodů a bohatství, které vznikly fungováním trhu. Lidé toto samovolné rozdělení nepovažují za spravedlivé, proto mají veřejné finance za úkol přesunout část důchodů a bohatství od vysoce příjmových jedinců k těm méně příjmovým. Pokud by se tak nedělo, docházelo by k velkým příjmovým rozdílům mezi obyvatelstvem. Nástrojem může být zejména progresivní daň z příjmů.

Stabilizační funkce dle Kubátová (2005) představuje zajištění požadované míry zaměstnanosti a cenové stability prostřednictvím utlumování cyklických výkyvů v ekonomice. V období hospodářského útlumu je vhodné, aby byly daně menší a tudíž aby daňovým subjektům zůstávala větší část z jejich výdělků. Tímto způsobem se chce docílit k povzbuzení poptávky po zboží a službách. V době konjunktury je naopak vhodné, aby byly

daně větší a odčerpávaly lidem více peněžních prostředků. Dochází tak k omezení celkové poptávky a ekonomika se „nepřehřívá“.

2.3 Daňové principy

Současné názory na stavbu daňových systémů jsou rozdílné, nicméně vykazují určité shodné rysy. Dle Kubátová (2005) to jsou:

- spravedlnost,
- efektivnost,
- daňové stimuly,
- makroekonomická pružnost a
- právní perfektnost a politická průhlednost.

Princip spravedlnosti se zaměřuje na redistribuci daňové povinnosti mezi více a méně příjmovými poplatníky. Daně se ukládají buď podle principu platební schopnosti nebo principu prospěchu. Platební schopnost určuje, že více příjmový poplatníci mají platit větší daně a méně příjmový poplatníci mají platit menší daně, právě tak jak jim to umožňuje jejich platební schopnost. Principem prospěchu se rozumí nárok poplatníků obdržet za daně, které platí státu, odpovídající protihodnotu.

Princip daňové efektivnosti označuje ukládání takové daně, která odčerpává pouze skutečně potřebnou část z prostředků, které byly vybrány a neodebírání tak z těchto prostředků více, než je nezbytně nutné. Efektivnost může negativně ovlivňovat daňová distorze, substituce a administrativní náročnost. Distorze vyjadřuje určité zkreslení v cenách statků a užitku nejrozličnějších činností a může dospět až k substituci určitého statku, tedy k nahrazení zboží nebo služby, které jsou zdaňovány, zbožím nebo službami, které zdaňovány nejsou nebo jsou zdaňovány méně. Tímto je narušováno umístění zdrojů v ekonomice. Další možností, která může přispívat k neefektivnosti daní je existence jejich administrativní náročnosti. Daně by neměly vyvolávat větší administrativní náklady, než je nezbytně nutné. Se složitostí daní se zvyšují také administrativní náklady, které zatěžují jak stát (správa daní), tak i daňové subjekty, které mají povinnost vést účetnictví pro účely daní, vyplňovat daňová přiznání apod.

Princip daňových stimulů úzce souvisí s efektivností a zejména s daňovou distorzí. Daňové stimuly by měly pozitivně ovlivňovat chování ekonomických subjektů, to znamená,

že by neměly bránit pracovnímu úsilí daňových subjektů, ochotě spořit a také přijímat rizika související s podnikáním.

Princip makroekonomické pružnosti souvisí s elasticitou daní. Daně mohou v krátkodobém horizontu působit na efektivní poptávku soukromého sektoru tak, že se mění velikost jejího odčerpaného objemu, reagují tedy na růst hrubého domácího produktu. Pokud efektivní poptávka působí na stabilitu ekonomiky, mohou být daně považovány za stabilizátory. Daňová politika poté tak zasahuje i do makroekonomické politiky státu.

Princip právní perfektnosti a politické průhlednosti je spojován dle Kubátová (2005) se zvyšující se svobodou jednotlivce, navíc pozitivně ovlivňuje i ostatní principy. Velkou překážkou se může pro poplatníka stát také informovanost, pokud stát získá její převahu. Proto jsou preferovány daně, kde je jasně vymezen daňový subjekt, který daň ve skutečnosti platí. Často je jako příklad tohoto zkreslení uváděna daň z příjmů korporací, která je placena akcionáři, zaměstnanci a spotřebiteli, i když by se mohlo zdát, že tuto daň nese právě daná korporace.

2.4 Klasifikace daní

Daně je možno členit podle mnoha různých hledisek, třeba i podle toho, jak mohou naplnit alokační, redistribuční a stabilizační funkci. Třídění se přizpůsobuje konkrétnímu účelu a potřebě, pro které je vytvářeno. Pro účely této práce, budou zmíněny jen vybrané skupiny klasifikace.

Klasifikace daní dle jejich vazby na důchod poplatníka

Dle tohoto kritéria se daně třídí na

- přímé,
- nepřímé.

Přímé daně se počítají přímo z důchodu nebo majetku poplatníka. Výše těchto daní zatěžuje důchod poplatníka a není možno se jim vyhnout, ani jejich část přemístit na jiné ekonomické subjekty. Daně se týkají konkrétní osoby, jsou tedy adresné, a respektují majetkovou nebo důchodovou situaci poplatníka. Poplatník si často výši těchto daní vypočítává sám a sám je odvádí nebo přinejmenším zná jejich výši z výplatní pásky.

Přímé daně se dělí na

- *důchodové daně*, které se někdy taky označují za příjmové, jsou tedy vyměřeny poplatníkovi z jeho důchodu,
- *majetkové daně*, které se vyměřují na základě majetku, který poplatník vlastní.

Nepřímé daně jsou vybírány a placeny v cenách zboží, služeb, převodů a nájmu, kdy rozhodujícím okamžikem zdanění je zpravidla samotný akt nákupu nebo spotřeby konkrétní komodity. Daně nepřihlížejí na důchodovou nebo majetkovou situaci poplatníka, neboť jsou vyměřeny ve stejné výši jak pro osoby, které mají vysoký tak i nízký důchod. Tyto daně jsou tedy neadresné. Členění nepřímých daní bude provedeno dále (viz kapitola 1.5).

Klasifikace daní dle objektu daně

Kritériem pro třídění zohledňující objekt daně dle Široký (2003) je vymezení předmětu, na který se daň vztahuje a argumentu proč se daň odvádí. *Důchodové daně* jsou uvaleny na důchod poplatníka, který má buď peněžní nebo naturální podobu. *Výnosové daně* – jejich výše se zpravidla odhaduje podle vnějších reálných znaků výdělečné činnosti, může se jednat o počet zaměstnanců, druh podnikání apod. *Subjektové daně* jsou označovány také jako daně z hlavy. Tato daň by byla placena jen z důvodu existence poplatníka, například při dosažení určitého věku nebo při udělení volebního práva. *Obrátové daně* zatěžují hrubý obrát u výrobce, který se podílí na zpracování výrobku nebo čistý obrát, popřípadě na obrát, který je dosažen u posledního zpracovatele. *Spotřební daně* se týkají buď veškeré spotřeby nebo vybraných skupin výrobků.

Klasifikace daní dle jejich respektování příjmových poměrů poplatníka

Tato klasifikace daní zohledňuje platební schopnost poplatníka. Rozlišují se:

- *daně osobní*, které respektují důchodovou situaci poplatníka, protože se počítají z jeho osobního příjmu nebo z příjmu z podnikání;
- *in rem daně*, které jsou odváděny z vlastnictví poplatníka nebo nabytí určitého majetku, popřípadě nákupu či spotřeby zboží a služeb. Výše daně tedy není závislá na důchodu poplatníka.

Klasifikace daní dle stanovení hodnoty daně k daňovému základu

U většiny daní je možno rozlišit kritéria rozdílného algoritmu výpočtu výše daně z daňového základu. Z tohoto pohledu se daně dělí na

- *jednotkové (specifické)*, které se stanovují s ohledem na množství jednotek daňového základu či množstevních jednotek zdaňovaného znaku v daňovém základu (např. spotřební daně),
- *ad valorem (k hodnotě)*, které se stanovují dle ceny zdaňovaného základu, výše daně se vytyčuje ze základu daně v peněžních jednotkách, obvykle procentem (např. daň z přidané hodnoty).

Klasifikace daní dle stupně jejich progresu

Toto třídění je spojeno s otázkou spravedlivých daní a jejich dopadů na poplatníky. Podle toho, jak se mění míra zdanění se změnou velikosti důchodu, se dle Šíroký (2003) rozlišují daně:

- *progresivní*, což jsou takové daně, kdy s rostoucím důchodem poplatníka se míra jeho zdanění zvyšuje, tzn., že poplatník, který má větší důchod platí také větší daň,
- *proporcionální*, kdy s rostoucím důchodem poplatníka zůstává míra jeho zdanění nezměněna a marginální daňová zátěž přírůstku důchodu je rovna průměrnému daňovému zatížení, tzn., že poplatník vydává na platbu daně stále stejné procento, které nereaguje na změnu důchodu,
- *regresivní*, kdy průměrná daňová zátěž se snižuje s rostoucím důchodem poplatníka, tzn., že poplatník platí tím menší část ze svého důchodu jako daň, čím je jeho důchod vyšší.

Klasifikace daní dle jejich shodného působení v ekonomice

Předpokladem pro toto třídění je neexistence úspor, celý důchod je tedy spotřebován, vše, co je nabízeno, je také prodáno. Na tomto trhu, který je dokonalý, lze nalézt dvojice ekvivalentních daní, které je možno zaměnit a jejich dopad na chování ekonomických subjektů je shodný. Jsou to tyto dvojice daní:

- daň na výrobu a daň na spotřebu,

- daň na mzdový fond zaměstnavatelů a daň na důchod u příjemců mezd,
- daň na nákup výrobních faktorů a daň na prodej výrobních faktorů,
- daň z prodejů a daň z přidané hodnoty.

Klasifikace daní dle stupně účelovosti použití jejich výnosů

Pokud je předem stanoveno, v jakých oblastech bude výnos z daní použit, jedná se o *účelové daně*. Výnos většiny daní se stává příjmem veřejných rozpočtů a nebývá předem určeno, do které oblasti bude výnos směřován, jde tedy o *daně neúčelové*.

Klasifikace daní dle způsobu jejich úhrady

Tato klasifikace respektuje náklady poplatníka daně při určení jejich výše a způsobu jakým budou vybírány. Daně vybírané na základě daňového přiznání je povinen daňový subjekt sám vypočítat a je zodpovědný za korektnost jejich výše a jejich včasného zaplacení. Tímto dochází ke vzniku dalších nákladů pro osobu poplatníka. Daň vybíraná srážkou u zdroje příjmu je vybírána tehdy, kdy je poplatník současně plátcem daně, tímto způsobem je možno docílit nižších administrativních nákladů a menší možnosti daňových úniků.

Klasifikace daní dle okruhu jejich platnosti a stupně závaznosti

Ústřední (centrální) daně, jsou platné na celostátní úrovni, případně na úrovni federace, na celém území jsou jednotné. *Místní (municipální) daně* mohou zavést nižší municipality, v rámci jednoho státu jsou zpravidla rozdílné svou výší. *Nadnárodní daně* v nynější době nejsou zavedeny, ale s ohledem na prohlubující se integraci by mohly být v budoucnu vytvořeny.

2.5 Nepřímé daně a jejich rozdělení

Nepřímé daně jsou daně, které jsou obsaženy v cenách zboží, služeb, převodů a nájmu, kdy rozhodujícím okamžikem zdanění je zpravidla samotný akt nákupu nebo spotřeby konkrétní komodity. Daně nepřihlížejí na důchodovou nebo majetkovou situaci poplatníka, neboť jsou vyměřeny ve stejné výši pro osoby, které mají vysoký i nízký důchod nebo bohatství. Tyto daně jsou tedy neadresné. Nepřímé daně členíme na

- *daně selektivní*, neboli vlastní spotřební daně (akcízy);

- *daně všeobecné (univerzální)*, neboli daně z prodejů (obratů).

Dále budou podrobněji popsány zejména všeobecné spotřební daně, neboť právě do této skupiny patří daň z přidané hodnoty, která je pro tuto práci stěžejní. Daň z přidané hodnoty bude podrobně vymezena v kapitole 1.5.2.

2.5.1 Selektivní spotřební daně

Československo se rozdělilo 1. ledna 1993 na dva samostatné státy. K tomuto datu v obou samostatných státech vstoupil v účinnost nový samostatný daňový systém, který podstatně změnil jak hmotné, tak procesní daňové předpisy. Mimo jiných daní bylo zavedeno také pět spotřebních daní (z uhlovodíkových paliv a maziv, z piva, z vína, z lihu a lihovin a z tabáku a tabákových výrobků). Vlivem postupných úprav bylo nutné v roce 2003 přijmout nový zákon o spotřebních daních, který změnil názvy jednotlivých daní, zejména daň z uhlovodíkových paliv a maziv přejmenoval na daň z minerálních olejů.¹

Tyto daně zatěžují pouze určené zboží, jako je například tabák, alkoholické nápoje a další. Základ daně tvoří množství, které je vyjádřené v kusech nebo jiných fyzických jednotkách (např. litry, tuny apod.). Základ daně může být vyjádřen také prostřednictvím ceny pro konečného spotřebitele. Daně jsou ukládány pouze jednorázově na výrobním stupni popřípadě u dovoze.

2.5.2 Všeobecné spotřební daně

Tyto daně jsou ukládány nepřímou na prodeje (obraty) výrobců a obchodníků takovým způsobem, že je daň připočtena k ceně výrobku. Mezi tyto daně, které mají postihnout až na výjimky všechny výdaje spotřebitelů, patří daně z obratu a daň z přidané hodnoty. Daň představuje určitou procentní část ceny zboží, je tedy ukládána ad valorem. Všeobecný charakter mají proto, že zpravidla postihují všechny prodeje s výjimkou vyloučených vybraných druhů zboží nebo služeb. Všeobecné spotřební daně mohou být:

- *jednorázové*, kdy na každý výrobek je uvalena daň pouze jednou a to ve stanoveném stupni zpracování. Podle toho, na jaké úrovni zpracování se daň platí, se rozlišuje – daň z maloobchodního obratu, daň z velkoobchodního obratu, daň výrobová, která

¹ Ministerstvo financí České republiky. Historie ministerstva [citováno 13. března 2010]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/hs.xml/historie_min.html.

se ukládá na převodu zboží mezi výrobcem a velkoobchodem. Základ daně je tvořen hrubým obratem.

- *vícerázové (vícefázové)*, kdy jsou daně ukládány na každém stupni zpracování. Tyto daně mají duplicitu, což znamená, že obraty, které již byly zdaněny u jednoho výrobce, vstupují do ceny dalšího výrobce, u něhož budou opět zdaněny. Duplicitní účinek odstraňují tzv. daně z přidané hodnoty, u kterých se zdaňuje pouze hodnota, která byla přidaná zpracováním u daného plátce. Přidaná hodnota je pro daný subjekt výhoda na určité úrovni zpracování, která je připočtena k hodnotě zboží nebo služeb. Z ekonomického hlediska je přidaná hodnota rovna součtu důchodů z faktorů výroby, které byly použity (mzdy, zisky, renty, úroky).

Daň z přidané hodnoty

Základem daně z přidané hodnoty (dále také „DPH“) je skutečnost, že se v konečném důsledku zdaňuje pouze hodnota, která je přidána plátcem daně k hodnotě nakoupeného zboží. Mechanismem DPH se eliminuje duplicitní účinek daně, neboť tato daň je vybírána postupně a to pouze z té hodnoty, která byla přidána na určitém stupni zpracování k ceně daného výrobku nebo služby.

Charakteristiku daně z přidané hodnoty z hlediska jednotlivých klasifikací daní uvedených v kapitole 1.4 zobrazuje Tab. 1.1.

Tab. 1.1 - Daň z přidané hodnoty dle klasifikace daní

Klasifikace daní	DPH
dle jejich vazby na důchod poplatníka	nepřímé
dle objektu	obratové
dle respektování příjmových poměrů poplatníka	in rem
dle stanovení hodnoty daně k daňovému základu	ad valorem
dle stupně jejich progrese	proporcionální
dle jejich shodného působení v ekonomice	daň z prodejů a DPH
dle stupně účelovosti použití jejich výnosů	neúčelové
dle okruhu jejich splatnosti a stupně závaznosti	centrální

Zdroj: Vlastní úprava.

Daň z přidané hodnoty patří do nepřímých daní, neboť je vyměřována pro všechny daňové subjekty ve stejné výši a je obsažena v cenách zboží, služeb, převodů a nájmu. Dle

objektu daně se řadí DPH mezi daně obrátové, jelikož zatěžuje právě obrát u výrobce popřípadě posledního zpracovatele. Z pohledu respektování příjmových poměrů poplatníka se DPH zařazuje mezi skupinu daní in rem, neboť je odváděna z titulu dodání, pořízení či spotřeby zboží nebo služeb. Daň z přidané hodnoty se počítá jako určitá procentuální část ze základu daně vyjádřená v peněžních jednotkách, tudíž se považuje za daň ad valorem. Dle stupně progrese daní se DPH vyvíjí proporcionálním až regresivním způsobem, neboť s rostoucím důchodem poplatníka zůstává míra jeho zdanění nezměněna, ale poplatník jehož důchod je vyšší, nakupuje určité zboží a služby pořád ve stejné míře, tudíž průměrná daňová zátěž se snižuje. Dle shodného působení v ekonomice patří DPH již podle názvu rozdělení do skupiny daní z prodeje a DPH. Neúčelovost daně z přidané hodnoty vyplývá ze skutečnosti, že se stává příjmem veřejných rozpočtů a není předem určeno, kam výnos z DPH bude směřován. Daň z přidané hodnoty je platná na celostátní úrovni, jedná se tedy o daň centrální.

Mezi výhody daně z přidané hodnoty patří:

- neutralita,
- použitelnost v mezinárodním obchodě,
- transparentnost a možnost zdaňovat veškeré statky,
- výnosnost plynoucí do veřejného rozpočtu,
- větší odolnost proti daňovým únikům.

Neutralita daně dle Šíroký (2003) znamená, že daň neposkytuje výhodu žádné výrobní aktivitě a to ani takové, která prochází méně stupni zpracování, je tudíž neutrální vůči konkurenci a organizační struktuře podnikatele.

Použitelnost v mezinárodním obchodě souvisí dle Šíroký (2003) s rostoucí intenzitou mezinárodního obchodu, kdy stoupá smysl omezení daňových distorzí v mezinárodním obchodu. Mechanismus daně z přidané hodnoty umožňuje vývoz bez daně, kdy všichni vývozci, kteří vyváží do určité země, mají stejné podmínky.

Možností zdaňovat veškeré statky je dle Kubátová (2009) zabraňováno daňovým únikům, které představují větší hrozbu právě v oblasti služeb, kdy se u jednofázové daně z obrátu rozlišují uživatelé služeb podle toho, zda se jedná o výrobní službu nebo konečnou spotřebu.

Výnosnost, která plyne do veřejného rozpočtu není zanedbatelná. Daň z přidané hodnoty umožňuje dle Kubátová (2009) docílit vyšších výnosů ze zdanění spotřeby.

Větší odolnost proti daňovým únikům se shledává dle Kubátová (2009) nejdůležitější pozitivní vlastností daně z přidané hodnoty. Dodavatelé si jsou vědomi, že existují doklady o vstupech a zdanitelných výstupech, ke kterým má přístup správce daně, což má vést k mnohem méně častým úmyslným daňovým nesrovnalostem.

Mezi nevýhody daně z přidané hodnoty patří (Široký 2003: 156) například:

- náročnost přechodu na novou daň,
- administrativní nákladnost fungování daně,
- obavy ze zvýšení inflace.

Náročnost přechodu na novou daň vyplývá z administrativních a politických aspektů. K prosazení daně z přidané hodnoty je zapotřebí v stabilizované ekonomice velmi silných politických tlaků, což vede k příliš vysoké ceně. Je zapotřebí překlenout bezprostřední odpor veřejnosti k zcela nové dani, registrovat daňové subjekty a poučit je o jejím používání. Toto negativum se již netýká evropských států, kde je již DPH dlouhodobě zavedeno.

Administrativní nákladnost fungování daně se stává velkým problémem. Pro účinnost této daně je zapotřebí snížit administrativní náročnost prostřednictvím legislativy, která umožňuje úlevy menším firmám, které mohou využít jednodušších postupů nebo jsou od této daně úplně osvobozeny.

Obava ze zvýšení inflace je spojována se zavedením daně z přidané hodnoty, tudíž se opět již netýká evropských států. Zavedením daně z přidané hodnoty se rozpoutá určitá míra nejistoty, jak tato daň ovlivní hospodaření obchodníků. Důvodem této nejistoty je skutečnost, že zavedení daně z přidané hodnoty je často spojeno se změnou celé struktury daní.

Způsoby výpočtu daně z přidané hodnoty

Přidaná hodnota je z makroekonomického hlediska tvořena součtem mezd, rent, zisků a saldem úroků a odpisy, které vznikají ekonomickým subjektům.

Součtová metoda vychází z velmi jednoduchého principu, nelze ji však v praxi použít z toho důvodu, že není možné vyjádřit podíl jednotlivých faktorů jako je práce, půda, kapitál na hodnotě jednoho výrobku u konkrétního podniku.

Účetní metoda, někdy označovaná jako přímá rozdílová metoda je v praxi používána jen ve zvláštních případech (např. v oblasti obchodování s použitým zbožím). Její podstata spočívá v prvotním sečtení výše podnikových vstupů a výstupů a posléze v uvalení na tuto hodnotu daň.

$$(\text{výstup podniku} - \text{podnikový vstup}) \cdot \text{sazba daně v \%} \quad (1.1)$$

Metoda, která je používána v praxi se nazývá *nepřímá rozdílová metoda*, někdy taky označovaná za fakturační metodu nebo metodu s odpočítávacím principem. Základním principem této metody je odvod salda daně z přidané hodnoty, která je rozdílem daně z přidané hodnoty, která je zaplacená ve fakturách dodavatelům, tedy daň na vstupu, a celkovou daňovou povinností plátce, která vychází z prodejních cen výrobků a platných daňových sazeb.

$$(\text{výstup podniku} \cdot \text{sazba daně v \%}) - (\text{podnikový vstup} \cdot \text{sazba daně v \%}) \quad (1.2)$$

Počet sazeb daně z přidané hodnoty

V naprosté většině zemí jsou uplatňovány dvě sazby daně z přidané hodnoty. Nižší sazba daně se týká zpravidla výrobků a služeb, které zajišťují základní životní potřeby. Vyšší sazba je často označována za základní a zatěžuje výrobky a výkony, které jsou poměrně zbytnějšího charakteru. V některých zemích se uplatňuje také nulová sazba daně, kdy obchodník neúčtuje svému zákazníkovi daň, ale může žádat o vrácení daně na výstupu, která byla zastoupena v ceně zakoupených vstupů.

Veřejné rozpočty České republiky

Daň z přidané hodnoty plyne stejně tak jako většina ostatních daní do státního rozpočtu, tvoří tak část příjmů státního rozpočtu. V roce 2010 se plánují celkové příjmy

státního rozpočtu ve výši 1002,2 mld. Kč.² Tyto příjmy budou rozděleny do rozpočtu krajů ve výši 1,2 mld. Kč,² do rozpočtu obcí v celkové výši 10,8 mld. Kč² a do rozpočtu hlavního města Prahy a to ve výši 1,1 mld. Kč.²

Za rok 2009 činily příjmy z DPH do veřejného rozpočtu podle pokladního plnění celkovou částku ve výši 176,72 mld. Kč.³ V roce 2010 jsou tyto příjmy plánované ve výši 188,6 mld. Kč.³

Daň z přidané hodnoty a společný rozpočet Evropské unie

Daň z přidané hodnoty tvoří také část příjmů rozpočtu Evropské unie (dále také „EU“). Obecně jsou příjmy EU tvořeny vlastními zdroji, které mají povinnost vybírat státy EU jménem unie. Tyto zdroje se převádí do společného rozpočtu. Rozpočet také obsahuje ostatní příjmy, kterými se rozumí poplatky, které jsou spojené s administrativní činností institucí a existencí Evropského hospodářského prostoru, také se zde zařazují pokuty a přebytky rozpočtu z minulého období. Rozpočet EU se tedy skládá z

- tradičních vlastních zdrojů,
- podílu na dani z přidané hodnoty,
- podíly hrubého národního důchodu (dále také „HND“) členských států,
- ostatních zdrojů.

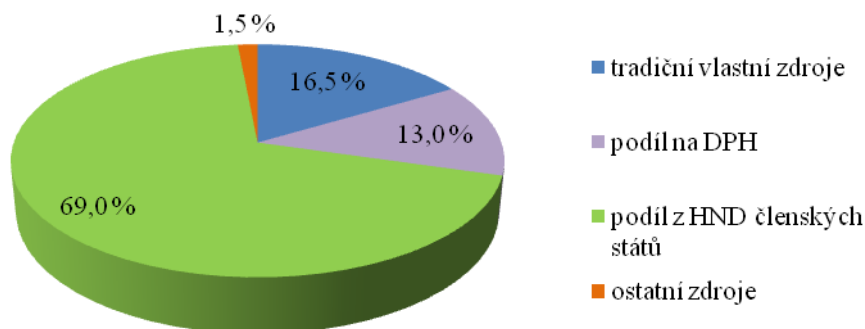
Předpokládaný podíl jednotlivých příjmů na celkových příjmech EU zobrazuje Graf 1.1.

² Ministerstvo financí České republiky. Úhrnná výše příjmů a výdajů státního rozpočtu [citováno 17. března]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/487_2009_P1_pdf.pdf.

³ Ministerstvo financí České republiky. Plnění státního rozpočtu ČR za leden 2010 [citováno 1. března 2010]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/tiskove_zpravy_52965.html.

⁴ Ministerstvo financí České republiky [citováno 3. března 2010]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/eu_rozpocet_vlastni_zdroje.html.

Graf 1.1 – Předpokládané podíly příjmů v rozpočtu Evropské unie na rok 2010



Zdroj: Ministerstvo financí České republiky [citováno 3. března 2010]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/eu_rozpocet_vlastni_zdroje.html. Vlastní úprava.

Z grafu 1.1 je patrné, že daň z přidané hodnoty je významným zdrojem příjmů Evropské unie, zdroj založený na dani z přidané hodnoty tvoří asi 13 %. Největší příjmy Evropské unie pochází z hrubého národního důchodu členských států a podílejí se tak na celkových příjmech z 69 %. Velmi důležitým a zároveň druhým nejvyšším příjmem EU jsou tradiční vlastní zdroje⁴, které vytváří asi 16,5 % celkových příjmů Evropské unie. Malou část tvoří ostatní příjmy, připadá na ně asi 1,5 % celkových příjmů EU.

2.6 Daňová soustava v České republice

Daňová soustava je v České republice tvořena daní z přidané hodnoty, spotřebními daněmi, ekologickými daněmi, daněmi z příjmů, daněmi z nemovitosti, silniční daní, dědičnou daní, darovací daní a daní z převodu nemovitostí. Členění daní v České republice – viz Příloha č. 1.

⁴ Do tradičních vlastních zdrojů patří zejména cla z obchodu se třetími zeměmi, které jsou přesně vymezeny ve společném celním sazebníku a dávky a poplatky, které jsou stanovené v rámci společné organizace trhu s cukrem. Podíl na DPH je stanoven prostřednictvím jednotné sazby, která je ve výši 0,30 % platné pro všechny členské státy na harmonizovaný vyměřovací základ DPH, který je určený podle pravidel Společenství. Tento vyměřovací základ nesmí přesahovat 50 % HND. Zdroj založený na dani z přidané hodnoty tvoří asi 13 % příjmů EU. Podíly hrubého národního důchodu se stanoví pomocí sazby, která je určena v rámci rozpočtového procesu HND členských států. Z důvodu nutnosti vyrovnanosti rozpočtu je tento zdroj variabilní (tzv. doplňkový) a používá se na dosažení dostatečných příjmů potřebných k pokrytí rozpočtových výdajů. Jeho výše se dosáhne tak, že od celkových potřeb rozpočtu EU se odečtou příjmy z tradičních vlastních zdrojů a příjmy tvořené daní z přidané hodnoty a další zdroje rozpočtu EU. Tento rozdíl, který nepokrývají zbývající výdaje, je zabezpečen právě zdrojem z HND.

Pro účely této práce bude u daní vyjma DPH vymezen jen předmět daně a základ daně.

2.6.1 Přímé daně

Daně z příjmů

Daně z příjmů jsou často nazývány také důchodovými daněmi. Důchodové daně jsou upravovány zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Důchodové daně se dělí na:

- daň z příjmů fyzických osob a
- daň z příjmů právnických osob.

Předmět daně u daně z příjmů fyzických osob je tvořen příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků, příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z pronájmu a ostatními příjmy, *základem daně* se rozumí částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, za které se považuje kalendářní rok, překročily výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení.

Předmětem daně z příjmu právnických osob jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s majetkem. U poplatníků, jejichž hlavní funkcí není podnikání, jsou z předmětu daně vyloučeny příjmy z činnosti, která vyplývá z jejich poslání. *Základ daně* je odvozován od výsledku hospodaření před zdaněním, který se potom upravuje podle zákona.

Daně z majetku

Daně z majetku zahrnují:

- daň z nemovitostí,
- daň dědickou,
- daň darovací,
- daň z převodu nemovitostí a
- daň silniční.

Daň z nemovitostí představuje daň ze staveb a daň z pozemků. Daně z nemovitosti jsou upraveny zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí. Předmět daně u staveb je tvořen stavbami na území České republiky, které byly kolaudovány, dále byty a nebytovými prostory. Předmět daně u pozemků jsou takové pozemky, které jsou vedeny v katastru

nemovitostí a leží na území České republiky. Základem daně u staveb je plocha, která je zastavěná, u nemovitostí se jedná o skutečnou výměru pozemku v m² nebo o cenu pozemku. Přímé daně majetkové dále tvoří tzv. trojdaň, do které náleží daň dědická, darovací a daň z převodu nemovitostí. Tyto daně upravuje zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí. Silniční daň, která se řadí také mezi přímé majetkové daně, je placena z vozidel, která jsou registrována a provozována v České republice a jsou používána k podnikání. Pro výpočet výše silniční daně je rozhodný objem válců v motoru v cm³ nebo hmotnost v tunách nebo počet náprav. Silniční daň upravuje zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční.

2.6.2 Nepřímé selektivní daně

Nepřímé selektivní daně (označované také jako akcízy) nezatěžují důchod poplatníka a jsou pro všechny daňové subjekty stejné. Mezi tyto daně se zařazují:

- spotřební daně a
- ekologické (energetické) daně.

Spotřební daně

Mezi spotřební daně patří daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproductů, daň z tabákových výrobků. Důvodů proč jsou zdaňovány právě tyto komodity je hned několik, v první řadě má zdanění odradit obyvatelstvo od spotřeby, která je škodlivá; v druhé řadě jde o příliv peněz do veřejného rozpočtu a v neposlední řadě se jedná také o harmonizaci daní v Evropské unii. První dva uvedené důvody jsou protikladné, pokud má zdanění odradit obyvatelstvo od spotřeby, nemůže se jednat o stabilní příjem státního rozpočtu. Tyto daně jsou v České republice upravovány zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „ZOSD“).

Daň z minerálních olejů – předmětem daně z minerálních olejů jsou motorové benziny; jiné, než motorové benziny; střední oleje a těžké plynové oleje; těžké ropné oleje; odpadní oleje, zkapalněné těžké plyny, které jsou určeny k použití, k prodeji nebo pro pohon motorů; zkapalněné ropné plyny, které jsou určeny k použití, k prodeji nebo k výrobě tepla; zkapalněné ropné plyny, které jsou určeny k použití, k prodeji nebo používání dle ustanovení § 45 odst. 1 písm. g) ZOSD. Základem daně je množství minerálních olejů vyjádřené v 1 000

litrech při teplotě 15 °C. To neplatí pro těžké topné oleje a pro zkapalněné ropné plyny, u nichž je základem daně množství vyjádřené v tunách čisté hmotnosti.

Daň z lihu – předmětem daně z lihu je dle ustanovení § 67 ZOSD líh včetně neoddělitelného lihu, který vznikl kvašením, obsažený v jakýchkoli výrobcích, pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 1,2 % objemových etanolu. *Základem daně* je dle ustanovení § 69 ZOSD množství lihu vyjádřené v hektolitrech etanolu při teplotě 20 °C zaokrouhlené na dvě desetinná místa.

Daň z piva – předmětem daně z piva jsou dle ustanovení § 81 ZOSD výrobky a směsi výrobků, které obsahují více než 0,5 % objemových alkoholu. *Základem daně* z piva je dle ustanovení § 84 ZOSD jeho množství, které se vyjadřuje v hektolitrech.

Daň z vína a meziproductů – předmětem daně jsou dle ustanovení § 93 ZOSD vína a fermentované nápoje a meziproducty, které obsahují více než 1,2 % objemových alkoholu, nanejvýš ale 22 % objemových alkoholu. *Základem daně* z vína a meziproductů je dle ustanovení § 95 ZOSD jejich množství, které se vyjadřuje v hektolitrech.

Daň z tabákových výrobků – předmětem daně jsou tabákové výrobky, do nichž se zahrnují dle ustanovení § 101 ZOSD cigarety, doutníky, cigarillos a tabák ke kouření. *Základem daně* je dle ustanovení § 102 odst. 4 ZOSD u doutníků a cigarillos množství vyjádřené v kusech a u tabáku ke kouření množství vyjádřené v kilogramech.

Ekologické (energetické) daně

Od 1. ledna 2008 byly tyto daně zavedeny v České republice. Mezi ekologické daně patří daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv a daň z elektřiny. Tyto daně jsou upraveny v 45., 46. a 47. části zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále jen „ZOSVR“). Ekologické daně byly (Šíroky 2009: 155) zavedeny z důvodů harmonizace v oblasti akcí v jednotlivých členských státech EU, bylo nutné stanovit okruh výrobků, které by byly zatíženy akcí, neboť v mnoha státech existoval rozdílný systém zdaňování akcí a byl zdaňován širší okruh zboží.

Daň ze zemního plynu – předmětem daně ze zemního plynu je dle ustanovení § 4 ZOSVR (45. část) je plyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo používaný pro pohon

motorů nebo používaný pro výrobu tepla bez ohledu na způsob spotřeby tepla. *Základem daně* je dle ustanovení § 6 ZOSVR (45. část) množství plynu v MWh spalného tepla.

Daň z pevných paliv – *předmětem daně* z pevných paliv je dle ustanovení § 2 ZOSVR (46. část) je černé uhlí; brikety; bulety a podobná pevná paliva vyrobená z černého uhlí; hnědé uhlí; hnědouhelné brikety; aglomerované hnědé uhlí; koks a polokoks z černého uhlí, hnědého uhlí nebo rašeliny, též aglomerovaný; retortové uhlí. *Základem daně* je dle ustanovení § 6 ZOSVR (46. část) množství pevných paliv vyjádřené v GJ spalného tepla v původním vzorku.

Daň z elektřiny – *předmětem daně* z elektřiny je dle ustanovení § 4 ZOSVR (47. část) je elektřina. *Základem daně* je dle ustanovení § 6 ZOSVR (47. část) množství elektřiny v MWh.

2.6.3 Nepřímé univerzální daně

Mezi nepřímé univerzální daně je v České republice zatříděna daň z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty legislativně upravována zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“).

Daň z přidané hodnoty

Předmětem daně z přidané hodnoty jsou dle ustanovení § 2 ZDPH tyto činnosti, které musí být uskutečňovány za úplatu v rámci provádění ekonomické činnosti, osobou povinnou k dani:

- dodání zboží, přechod nebo převod nemovitosti v dražbě,
- poskytnutí služby,
- pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání a dopravní prostředek z jiného členského státu osobou nepovinnou k dani,
- dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Osoba povinná k dani je dle ustanovení § 5 odst. 1 ZDPH fyzická nebo právnická osoba, která uskutečňuje ekonomické činnosti samostatným způsobem, ale také právnická

osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání a také uskutečňuje ekonomické aktivity.

Ekonomická činnost představuje dle ustanovení § 5 odst. 2 ZDPH soustavnou činnost jak výrobců, tak obchodníků a osob, které poskytují služby; včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se považuje soustavné využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů.

Osoby osvobozené od uplatňování daně jsou osoby, které mají povinnost k dani, mají sídlo nebo místo podnikání v České republice a nemají větší obrat než 1 000 000 Kč za nejvýše dvanáct bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Obratem se dle ustanovení § 6 ZDPH rozumí souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které této osobě náleží za uskutečněná plnění, kterými jsou dodání zboží, převod nemovitosti a poskytnutí služby, s místem plnění v tuzemsku, pokud jde o úplaty za zdanitelná plnění, plnění osvobození od daně s nárokem na odpočet daně nebo plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně, pokud nejsou doplňkovou činností, která je uskutečňována příležitostně.

Do *základu daně* se zahrnuje vše, co obdržel nebo má obdržet plátce daně za úplatu za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou se zdanitelné plnění uskutečňuje nebo od třetí osoby, kromě daně za toto zdanitelné plnění. Do základu daně patří také clo, dávky, poplatky, spotřební a energetické daně, dotace k ceně a také materiál, který souvisí přímo s poskytnutím služby.

Sazby daně se používají v České republice dvě. Základní sazba daně ve výši 20 % se vztahuje na veškeré zboží a služby pokud není v jednotlivých ustanoveních ZDPH nebo přílohách k ZDPH uvedeno jinak. Snížená sazba je ve výši 10 %.

Nárok na odpočet daně má dle ustanovení § 72 odst. 1 ZDPH plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti.

Zdaňovací období je v délce kalendářního čtvrtletí, pokud obrat plátce za předchozí kalendářní rok nedosáhl 10 000 000 Kč, pokud ano, stává se zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc. Plátce, který dosáhl za předchozí kalendářní rok částky alespoň 2 000 000 Kč, může si zvolit, zda jeho zdaňovací období bude kalendářní měsíc nebo kalendářní čtvrtletí.

Plátce je povinen do 25 dnů, kdy skončí zdaňovací období podat *daňové přiznání* a to na tiskopisu předepsaném Ministerstvem financí ČR a to i tehdy, pokud nevznikla daňová povinnost, kterou může být *vlastní daňová povinnost*, kdy daň na výstupu je vyšší, než odpočet daně za určité zdaňovací období; nebo *nadměrný odpočet*, kdy daň na výstupu je nižší než odpočet daně za určité zdaňovací období.

3 Harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropské unii

Pro druhou polovinu 20. století je charakteristická globalizace, kdy došlo k rozšíření regionálních trhů na úroveň celosvětových trhů. Dochází ke zřetelnému pohybu v mezinárodním obchodě, vzniku nadnárodních společností a přesunu kapitálu. V důsledku těchto skutečností se začínají střetávat daňové systémy v různých zemích. Daňové systémy se vyvíjely odlišně v jednotlivých zemích s ohledem na národní tradice, náboženství, přírodní podmínky, politické prostředí, atd. Globalizační tendence nutí státy spolupracovat při řešení otázek daňové problematiky. Pokud se chtějí země navíc zapojovat do integračních seskupení je tato potřeba spolupráce nutností.

3.1 Daňová koordinace a harmonizace

Daňovou koordinací se rozumí první opatření ke sladění daňových systémů. Jedná se dle Široký (2009) o vytváření bilaterálních a multilaterálních schémat zdanění, která mají vést k omezení arbitrážních obchodů. V procesu koordinace dochází k uzavírání obchodů nebo doporučení, které mají za cíl omezit škodlivou daňovou konkurenci mezi státy. Cílem je stanovit minimální standard transparentnosti a výměny informací v oblasti daní. Výsledkem procesu koordinace můžou být např. vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Koordinace je velmi využívaná jak v členských státech EU, tak i ve státech OECD a jiných seskupeních.

Daňovou harmonizaci lze vymezit (Nerudová 2005: 13) jako proces sbližování daňových soustav států na základě společných pravidel.

Harmonizační proces probíhá dle Široký (2009) ve třech fázích, a to:

- určením daně, která má být harmonizována;
- harmonizací daňového základu a
- harmonizací daňové sazby.

Pokud harmonizační proces neprojde všemi fázemi a není konečným cílem sladění daňových soustav, ale pouze přiblížení jim se navzájem, jedná se o tzv. aproximaci daňových systémů.

Daňovou harmonizaci je nutno také provádět v členských státech Evropské unie. V rámci postupného rozšiřování území Evropské unie, dochází také k rozšíření potenciálu podnikatelských subjektů a jejich vztahů. Všechny nově příchozí státy se musí zavázat k provedení takové daňové legislativy, která vede ke sblížení jejich daňových soustav s daňovými soustavami ostatních členských států.

Daňovou harmonizaci lze rozdělit dle Nerudová (2005) na:

- pozitivní a
- negativní.

Pozitivní harmonizaci se rozumí proces přibližování národních daňových systémů států Evropských společenství pomocí implementace směrnic, nařízení a dalších legislativních nástrojů užívaných Evropskou komisí za účelem prosazování harmonizace. Pozitivní harmonizace má za cíl dosáhnout pravidel, která platí ve všech členských státech.

Negativní harmonizace představuje výsledek činnosti Evropského soudního dvora (dále také „ESD“) pomocí jeho judikatury. Negativní harmonizaci se nevytváří stejná pravidla pro všechny členské státy, neboť judikatura ESD nařizuje odstranit dané ustanovení pouze tomu členskému státu, který vystupuje jako účastník v určitém případě. Judikatura ESD nestanovuje, jakým prostředkem má být dané ustanovení změněno, výsledkem tedy nemůže být platnost stejných pravidel ve všech členských státech. Negativní harmonizace nemůže být použita jako nástroj k dosažení harmonizace, protože neurčuje stejné metody pro její dosažení.

Judikatura ESD je však v EU považována za specifický prostředek sbližování daňových systémů, přestože se většinou týkají národní legislativy v podobě rozsudků žalob subjektů tuzemského práva, svým ztvárněním dávají i výklad ke komunitárnímu právu společnému pro všechny členské státy.

Daňovou harmonizaci lze dle Nerudová (2005) dělit také s ohledem na aktuální vývoj v této oblasti na:

- přímou a
- nepřímou.

Přímá harmonizace představuje harmonizační proces, který harmonizuje daňová ustanovení pomocí směrnic a jiných právních norem. *Nepřímá harmonizace* se snaží o dosažení harmonizace pomocí jiných oblastí práva (např. obchodního). V současné době se nepřímá harmonizace objevuje v oblasti daně z příjmů právnických osob, kde začíná být více viditelná snaha o harmonizaci účetnictví a obchodního práva.

Existují rozdílné názory, zda je výhodnější zachovat daňovou konkurenci (tzn. skutečnost, kdy jsou odlišné daňové systémy a odlišné daňové sazby) nebo zavádět daňovou harmonizaci a to nejen z pohledu Evropských společenství jako celku, ale i z pohledu jednotlivých členských zemí.

Negativní projevy harmonizace jsou následující (Nerudová 2005: 19):

- harmonizace vede k vyšším daňovým sazbám – stát raději přijme vyšší daňové sazby, tzn. že harmonizace nevytváří tlak na výdajové stránky rozpočtů;
- harmonizace způsobuje pomalejší růst ekonomiky – vyšší daňové sazby snižují produktivitu a odrazují zahraniční kapitál;
- harmonizace nezabraňuje nadměrné expanzi ve veřejném sektoru;
- harmonizace zasahuje do národní suverenity členských států;
- harmonizace může výrazně ohrozit příjmové stránky rozpočtů zemí, jedná se o země, které používají vyšší sazby daně a u nichž výnos z harmonizované daně představuje významnou část příjmů veřejného rozpočtu;
- harmonizace představuje ztrátu fiskální autonomie členských zemí.

Vedle důvodů, které poukazují na neprospěch daňové harmonizace, existují také argumenty, které jsou výslovně pro daňovou harmonizaci. Konkurence je sice považována za určitý činitel, který přispívá ke zvýšení tržní efektivnosti, protože umožňuje efektivněji umísťovat volné zdroje, avšak v případě daňové konkurence tomu je jinak. Pokud dochází k tržním selháním, konkurence pak nedokáže efektivní alokaci zdrojů zabezpečit. Daňová konkurence může vést ke zvyšování daňového zatížení nemobilních faktorů (především práce) a snižování mobilních faktorů (především kapitálu). Daňová konkurence může také zapříčinit nevhodnou strukturu veřejných výdajů, neboť stát poskytuje prostředky ve formě nejrůznějších pobídek, subvencí a podpor, aby přilákal cizí kapitál na své území.

3.2 Orgány Evropského společenství působící v oblasti daňové politiky

Při definování cílů společné daňové politiky a určení nástrojů, které slouží k jejich dosažení, mají dle Široký (2007) významnou úlohu tyto orgány:

- Evropský parlament,
- Rada,
- Komise,
- Hospodářský a sociální výbor.

Evropský parlament lze definovat jako orgán, kterému jsou jeho pravomoci vymezené smlouvou. Evropský parlament se usnáší v daňové problematice nadpoloviční většinou hlasů, které jsou odevzdány. Každý občan EU, každá fyzická osoba s bydlištěm či právnická osoba se sídlem v některém členském státě, mají právo na předložení petice adresované Evropskému parlamentu, jejímž obsahem může být také daňová problematika.

Hlavním posláním *Rady* je rozhodovací pravomoc a zajištění koordinace obecně stanovených hospodářských politik. Radou je také svěřována pravomoc Komisi v aktech, které přijala. Rada se skládá z jednoho zástupce z každého členského státu, pokud má být určitý akt usnesen kvalifikovanou většinou, přidělí se podle stanovené váhy 345 hlasů všem členům. K přijetí aktu je nutno dvou třetin hlasů a zároveň v těchto hlasech musí být obsaženo nejméně 62 % celkového počtu obyvatel EU a také většina členských států.

Komisi jsou vydávány doporučení a stanoviska, které se týkají všech oblastí včetně daňové problematiky. Komise se skládá z jednoho státního úředníka z každého členského státu, pokud se jeho stát zavázal k nezasahování do jeho činnosti. Komise se také vyznačuje vlastní rozhodovací pravomocí a účastí na vydávání aktů Rady a Evropského parlamentu a také pravomocí k provádění předpisů, které byly vydány Radou a které byly Radou na ni přeneseny.

Hospodářský a sociální výbor se skládá z různých představitelů společnosti z oblasti hospodářské a sociální (např. z obchodníků, dopravců, zemědělců atd.). Výbor se sestává z odborných skupin a jsou jím vytvářeny podvýbory, které jsou určeny pro vypracování návrhů stanovisek týkajících se určitých otázek.

3.3 Vývoj harmonizačního procesu

Daňová politika má vliv na příjmy veřejných rozpočtů členských států, tvorbu cen a také na kupní sílu obyvatelstva. Z právního hlediska je daňová harmonizace obsažena již ve Smlouvě o Evropských společenstvích z roku 1957. Článek 93 této smlouvy uvádí, že: „Rada na návrh Komise a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijme ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu...“. Tento článek se vztahuje pouze na harmonizaci nepřímých daní, neboť zejména harmonizace daně z přidané hodnoty a spotřebních daní nejvíce ovlivňuje jednotný trh.

Harmonizace přímých daní nemá sice zakotvení v žádném článku, lze ji ale odvodit nepřímo z článku 94, jehož znění je obsaženo ve Smlouvě o Evropských společenstvích z roku 1957, který uvádí, že: „Rada na návrh Komise a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijímá směrnice o sbližování právních a správních předpisů členských států, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování společného trhu“.

Počáteční snahy o harmonizaci daní selhaly, proto postupně v integračním procesu přestala být harmonizace cílem Evropské komise. V dnešní době je daňová koordinace a harmonizace považovaná za opatření daňové politiky, jehož cílem je umožnit členským státům především volný pohyb lidí, kapitálu, zboží a služeb.

V současnosti sleduje dle Nerudová (2005) daňová politika 3 hlavní cíle:

- stabilitu daňového potenciálu členských států,
- růst zaměstnanosti a
- fungování jednotného trhu.

Pro naplňování těchto hlavních cílů byl založen v dubnu 1996 nový tzv. globální přístup k daňovým otázkám, byla vytvořena tzv. skupina pro daňovou politiku. Posláním této skupiny bylo řešit aktuální problémy, které představuje zejména škodlivou daňovou soutěž. Evropská rada v roce 1997 přijala tzv. daňový balíček, který obsahuje soubor nástrojů k boji se škodlivou daňovou konkurencí a také prostředek, který by měl napomáhat v rámci

Evropských společenství k daňové koordinaci. Tento balíček má za úkol zmírňovat odlišnosti, které jsou ve zdanění, ale také umožňuje členským státům uskutečňovat ve svých daňových soustavách změny, které podporují zaměstnanost.

Daňový balíček se skládá dle Nerudová (2005) ze tří hlavních částí:

- tzv. smluvená pravidla pro zdaňování korporací (právnických osob),
- opatření k dosažení vyššího stupně zdaňování příjmů z úspor,
- dohoda o odstranění srážkové daně z úrokových plateb a licenčních poplatků.

Daňové systémy členských států musí respektovat také pravidla pro poskytování státní pomoci, neboť tato komunitární pravidla jsou v balíčku také obsažena.

3.4 Sekundární právo Evropské unie

K daňové harmonizaci v rámci členských států Evropské unie dochází především prostřednictvím norem tzv. sekundárního práva EU.

Sekundární právo je tvořeno normativními právními akty, které jsou vydávány orgány Evropských společenství. Sekundární právo dle Šíroký (2007) zahrnuje nařízení, rozhodnutí, směrnice, stanoviska a doporučení.

Nařízeními jsou právní akty, které jsou zavazující pro orgány Evropských společenství, členské státy a jednotlivé občany členských států. Nařízení se okamžitě začleňují do právního prostředí členských států a nevyžadují další aktivity těchto států. Nařízení mají vždy přednost před tuzemskou právní úpravou, i přesto že mohou být v rozporu s tuzemskou právní úpravou. Nařízení musejí být jasná a nepodmíněná.

Rozhodnutí lze definovat jako individuální právní akty, které mají sice závazný charakter, ale nemají obecnou platnost, neboť se vztahují pouze na určité subjekty.

Stanoviska a doporučení lze formulovat jako akty, které nemají sice právní závaznost, ale mohou vést k přijetí závazných právních aktů, neboť Evropská komise se často nejprve pokouší o regulaci určité oblasti prostřednictvím dobrovolných doporučení.

V harmonizačním procesu jednotlivých daní mají velmi důležitou úlohu *směrnice*, které jsou právním nástrojem harmonizace národních právních řádů, představují tedy základ

pro oblast harmonizace daňových systémů. Směrnice lze označit za právní normativní akty, které zavazují členské státy učinit ve svých národních legislativních systémech určité změny tak, aby si neodporovalo právo v jednotlivých členských státech. Směrnice předepisují pouze výsledek, kterého má být dosaženo, ale neurčují, jakým způsobem mají jednotlivé členské státy tohoto výsledku dosáhnout.

Jelikož směrnice předepisují pouze jakého výsledku má být dosaženo, členské státy se mohou samostatně rozhodnout, jakým způsobem budou přijaté směrnice realizovat. Proces zajištění respektování, používání a vymáhání obsahu směrnice na základě národní legislativy je označován pojmem implementace. Procesu implementace předchází proces transpozice, kterým se rozumí formální přenesení obsahu směrnice bez okamžitého praktického účinku do národní legislativy. Tím, že je u směrnic stanovena určitá doba pro proces implementace do tuzemského práva, nemají bezprostředně přímý účinek. Přesto však za předpokladu splnění určitých podmínek, mohou směrnice nabýt přímého účinku.

Směrnice získá přímý účinek (Široký 2009: 50):

- pokud uplynula její implementační lhůta, aniž by byla řádně implementována;
- v případě, že je její obsah jednoznačný, srozumitelný a neumožňuje různorodý výklad;
- má jen vertikální účinek¹ a vzestupný účinek², nemůže být tedy jednotlivci směrnicí uložena žádná povinnost.

Přímým účinkem směrnice nemůže být poškozen jednotlivec, tzn., že správce daně nemá právo použít ustanovení, které nebylo implementováno směrnicí vůči daňovému subjektu, pokud by tím byla způsobena jeho újma. Směrnice může nabývat také *nepřímého účinku*, který lze vymezit jako povinnost národních soudů a potažmo i účastníků daňového řízení používat eurokonformní výklad. Eurokonformním výkladem se rozumí takové vykládání vnitrostátního práva, které není v rozporu s cíli směrnice.

¹ Jedná se o vztah, kde na jedné straně stojí členský stát, resp. jeho orgán, a na druhé straně jednotlivec (Široký 2009: 51).

² Na implementovanou směrnici se může dovolávat jednotlivec ve sporu se státem, nikoliv obráceně, což je pochopitelné, neboť stát, který neimplementoval směrnici, nemůže činit za svoji chybu odpovědnými jednotlivce či podnik (Široký 2009: 51).

3.5 Harmonizace daně z přidané hodnoty

Harmonizace daňových soustav měla již od začátku souvislost s vytvořením a realizací jednotného vnitřního trhu Evropských společenství. Při vytvoření jednotného vnitřního trhu bylo nutné odstranit bariéry obchodu, které tvořily především rozdílné systémy nepřímého zdanění a rozdílné daňové sazby.

V Evropě byly používány dva systémy zdanění nepřímých daní. Ve Francii byl aplikován systém daně z přidané hodnoty, která představovala všeobecnou daň ze spotřeby, kterou byla zatížena přidaná hodnota produkce. V ostatních členských státech se uplatňoval kumulativní kaskádový systém daně z obratu, který uvaloval daň na hrubou hodnotu produkce. Všechny státy také používaly selektivní daně, které představují daně uvalované na vybrané produkty. Při existenci kumulativního kaskádového systému daně z obratu je daň reprezentována určitým procentem z hodnoty produktu. Kumulativní kaskádový systém je sice z administrativního hlediska jednodušší než systém daně z přidané hodnoty, ale tímto systémem je způsobována deformace tržního prostředí, neboť daňové zatížení je přímo rostoucí s délkou výrobního řetězce. Výrobci tedy raději vytvářejí integrace, protože právě jejich prostřednictvím mohou působit na výši daňového zatížení. U systému daně z přidané hodnoty je odváděna stejně velká daň v každém produkčním nebo distribučním stupni. Služby jsou také zatíženy daní z přidané hodnoty, neboť v některých případech je poskytování služeb blízkým substitutem zboží (např. nákup sekačky na trávu je substitutem služby posekání trávníku). Služby jsou předmětem daně z přidané hodnoty také proto, že ve vyspělých ekonomikách se s rostoucím důchodem obyvatelstva zvyšuje podíl výdajů, který připadá právě na služby.

Kvůli existenci zcela rozdílného zdaňování nepřímých daní se rozhodla Evropská komise harmonizovat nepřímé daně a nahradit dosavadní kumulativní kaskádový systém nepřímého zdanění systémem daně z přidané hodnoty, neboť tímto systémem je umožněno dosáhnout dle Nerudová (2005) dvou principů zdaňování, a to:

- principu země určení a
- principu země původu.

U *principu země určení* je nutné dosáhnout ekonomické spolupráce, neboť by mohlo docházet k deformacím hospodářské soutěže, které by mohly být zapříčiněny jednak dvojím

zdaněním a jednak ovlivňováním konkurenceschopnosti. Daň je vybírána v členském státě, kde se nachází příjemce zdanitelného plnění. Z pohledu dodávajícího subjektu se jedná o osvobozené plnění. Daň je vybírána ve státě určení celním úřadem, pokud se jedná o dovoz nebo ji má povinnost plátce, který je současně příjemcem zboží a služeb, zahrnout do daně na výstupu. *Princip země původu* se zakládá na skutečnosti, že jsou zdaňovány služby a produkty v zemi původu, tedy v zemi, ze které je zboží dodáváno nebo poskytováno. U tohoto systému je nutností uplatňování jednotných daňových sazeb, aby nedocházelo k deformacím hospodářské soutěže.

Směrnice Evropských společenství

Směrnice představují základní právní nástroj harmonizace národních právních řádů, do kterých se řadí také oblast daňových systémů. Směrnice jsou normativní právní akty, které zavazují členské státy učinit ve svých národních legislativách změny tak, aby si právo v jednotlivých členských státech vzájemně neodporovalo.

První směrnice Rady 67/227/EHS byla přijata v roce 1967 a zavazovala členské státy k nahrazení do 1. ledna 1970 jejich dosavadních systémů daní z obratu jednotným systémem daně z přidané hodnoty, který je definován jako systém fungující na principu všeobecné daně ze spotřeby, které je podrobena veškeré zboží a služby a stanovuje se procentem z prodejní ceny a tak pro její vymezení nezáleží na počtu stupňů ve výrobním a distribučním procesu. Realizace systému daně z přidané hodnoty tedy garantovala neutralitu. Jednotlivým členským státům byla ponechána kompetence ve stanovení sazeb daně a výjimek ze zdanění.

Druhá směrnice Rady 67/228/EHS přesně definovala předmět daně z přidané hodnoty. Podle této směrnice se daň vztahovala (Široký 2009: 120) na úplatné dodání zboží a poskytování služeb na území daného státu osobou, která podléhá dani a na dovoz zboží. Směrnici jsou také vymezeny pojmy jako místo plnění, plátce daně, prodej zboží a poskytování služeb. Touto směrnici bylo umožněno členským státům zavést různé sazby daně a přijmout opatření, která vedla k zabránění daňovým únikům, dále speciální režimy zdaňování pro malé podniky a také speciální režimy v oblasti zemědělství. Směrnice stanovila, že dovážené zboží by se mělo zdaňovat stejnou sazbou daně jako domácí zboží a výrazně omezila použití nulové sazby daně.

Některé státy byly schopny na systém daně z přidané hodnoty přejít promptně (např. Německo, Nizozemí), v některých státech však přechod na tento systém způsobil velké

problémy. Příčinou těchto problémů byly zejména obavy z toho, že zavedení nového systému způsobí tlak na příjmové stránky veřejných rozpočtů členských států. V Belgii byla vybírána daň z obratu prostřednictvím kolkových známek, proto zde byly pochybnosti, zda zavedení nového systému zdanění pomocí nepřímých daní nebude mít za následek přerušení toků prostředků do veřejného rozpočtu. V Itálii byla daň z přidané hodnoty součástí daňové reformy, což mělo za následek pochybnosti, zda nedojde k zamítnutí reformy z politických důvodů. Tyto skutečnosti vedly k přijetí tzv. *Třetí směrnice Rady 69/463/EHS*, která prodlužovala dobu povinnosti Belgie na přijetí systému daně z přidané hodnoty do konce roku 1972.

Čtvrtá směrnice Rady 71/401/EHS a *Pátá směrnice Rady 72/250/EHS* prodlužovaly dobu povinnosti přijetí systému daně z přidané hodnoty pro Itálii do konce roku 1973.

První a druhou směrnicí byla dokončena tzv. strukturální harmonizace, tedy harmonizace struktury systému nepřímého zdanění, která je považována za první část harmonizačního procesu. Výsledkem této části harmonizačního procesu byla existence systémů s národními odlišnostmi.

Za nejvýznamnější směrnici v oblasti harmonizace nepřímých daní je považována *Šestá směrnice Rady 77/388/EHS*. Přijetím této směrnice došlo k prohloubení harmonizace daně z přidané hodnoty, vytvoření financování Evropských společenství z vlastních zdrojů a zrušení zdaňování dovozů. Skutečnost, že tato směrnice byla novelizována k 31. prosinci 2006 dle Široký (2009) více než třicetkrát a navázala na ni další legislativa, svědčí o tom, že se jedná o zásadní dokument pro harmonizaci.

Dalšími důležitými směrnicemi byly zejména *Osmá směrnice 79/1072/EHS*, resp. *Třináctá směrnice 86/560/EHS*, která se zaměřuje na vrácení daně z přidané hodnoty osobám, které mají povinnost k dani na území Evropského společenství a *Desátá směrnice 84/386/EHS*, která se zabývá místem zdanitelného plnění u pronájmu movitých věcí.

V roce 1991 byla přijata *směrnice Rady 91/680/EHS*, která měla za následek zrušení fiskálních hranic mezi jednotlivými členskými státy, což vedlo k podstatným změnám v systému DPH uplatňovaného v Evropském společenství. Jednou z těchto změn bylo zrušení režimu vrácení DPH osobám z jiných členských států Evropských společenství s výjimkou a to nákupu nového dopravního prostředku a bylo nahrazeno skutečností, že při nákupu

soukromých osob dochází ke zdanění v zemi nákupu. Systém importu a exportu byl v rámci zemí Evropských společenství zrušen a nahradil ho systém tzv. intrakomunitárního plnění, který je představován takovým systémem, kdy dodání zboží do jiného členského státu plátcem daně je obecně osvobozeno od daně a pořízení zboží z jiného členského státu od plátce daně podléhá dani s nárokem na odpočet. Systém importu a exportu se nadále používá při obchodování se třetími zeměmi.

Směrnici Rady 92/77/EHS byl stanoven počet daňových sazeb a vymezeno pásmo, ve kterém by se daňové sazby měly pohybovat. Základním modelem se nakonec stal model se dvěma druhy daňových sazeb a to základní a sníženou. Stanovení pásma daňových sazeb bylo komplikované, v roce 1989 bylo stanoveno Evropskou komisí standartní pásmo pro základní sazbu ve výši 14 až 20 % a pro sníženou sazbu v rozmezí 4 až 9 %, která se vztahovala na základní potraviny a hromadnou dopravu osob. Od 1. ledna 1993 byla touto směrnicí stanovena minimální hranice daňového pásma pro základní sazbu ve výši 15 % a pro snížené sazbu, které mohly členské státy používat nanejvýš dvě, ve výši 5 %.

Šestou směrnicí Rady 77/388/EHS o dani z přidané hodnoty³ byla odstraněna naprostá většina odlišných ustanovení (rozdílná úprava zdaňování zemědělské produkce, vrácení daně při dovozu a zejména rozdílné zdaňování služeb). Touto směrnicí byla vytvořena již konkrétní pravidla daně z přidané hodnoty a ponechán členským státům užší prostor pro rozdílnou národní daňovou úpravu, dále byly vymezeny pojmy daně z přidané hodnoty (předmět daně, zdanitelné plnění, osoby povinné k dani a místo zdanitelného plnění). Při použití směrnice je nezbytné nepřehlížet jen k textu směrnice, ale také k výkladům Evropského soudního dvora. Členské státy mají povinnost směrnicí implementovat do svých národních legislativ. V případě chybné implementace se mohou daňové subjekty dovolávat jejího přímého účinku, jeli to pro ně výhodné. Šestá směrnice byla mnohokrát novelizována a prošla i podstatnými změnami, proto bylo rozhodnuto v roce 2006 o přepracování a nahrazení novou směrnicí, do které bylo zahrnuto i ustanovení směrnice 67/227/EHS.

Věcný obsah Šesté směrnice Rady 77/388/EHS byl převzat směrnicí Rady 2006/112/ES, která je platná i v současnosti.

³ Úplný název: Směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Šíroký 2009: 123).

Novým platným základním dokumentem o harmonizaci se od 1. ledna 2007 tedy stává směrnice *Rady 2006/112/ES* ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Touto směrnicí však nedošlo k zásadním změnám. Směrnice 2006/112/ES se skládá z 15 hlav a 12 příloh. Obsahem směrnice je dle Široký (2009) upravován především předmět daně, osoby povinné k dani, místní působnost, zdanitelné transakce, místo plnění zdanitelných transakcí, okamžik uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně, sazby daně, osvobození od daně, odpočet daně, osoby, které mají povinnost platit daň a jejich povinnosti; zvláštní režimy, postupy užívané ke zjednodušení a také ustanovuje Výbor pro daň z přidané hodnoty.

Směrnicí Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008 se mění směrnice 2006/112/ES, jestliže se jedná o místo poskytnutí služby. Touto směrnicí jsou tedy změněna pravidla, která se týkají místa poskytnutí služby. Nová obecná pravidla týkající se místa poskytnutí služby jsou směrnicí definována rozdílně u osoby povinné k dani a u osoby nepovinné k dani.

Místem poskytnutí služby osobě povinné k dani, je dle směrnice Rady 2008/8/ES místo, kde má tato osoba sídlo své ekonomické činnosti. Pokud je tato služba poskytnuta stálé provozovně osoby povinné k dani, která se nachází v jiném místě, než je její sídlo ekonomické činnosti, potom je místem poskytnutí místo, kde se nachází tato stálá provozovna. Místem poskytnutí služby může být také místo, kde se osoba povinná k dani, které je tato služba poskytnuta, obvykle zdržuje nebo kde má bydliště a to za předpokladu, že její sídlo nebo stálá provozovna neexistují.

Místem poskytnutí služby osobě nepovinné k dani, je dle směrnice Rady 2008/8/ES místo, kde má osoba, která službu poskytuje sídlo své ekonomické činnosti. Pokud je služba poskytnuta stálou provozovnou poskytovatele, která se nachází v jiném místě, než je jeho sídlo ekonomické činnosti, potom je místem poskytnutí místo, kde se nachází tato stálá provozovna. Místem poskytnutí je bydliště poskytovatele nebo místo, kde se obvykle zdržuje, pokud jeho sídlo nebo stálá provozovna neexistují.

Dosud se poskytnutí služby zdaňovalo v místě skutečné spotřeby této služby, což bylo považováno za obecné pravidlo. Změnou tohoto obecného pravidla na nové pravidlo, bylo nutné z administrativních a politických důvodů zavést určité výjimky. Mezi tyto výjimky, u kterých se stanoví místo poskytnutí služby jiným způsobem patří například: poskytnutí služby zprostředkovatelem, poskytnutí služby související s nemovitostí, poskytnutí přepravní služby, poskytnutí služeb v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání, zábavy a podobných

služeb, vedlejších přepravních služeb a oceňování movitého majetku nebo práce na tomto majetku; poskytnutí restauračních a stravovacích služeb, nájem dopravního prostředku atd.

Směrnicí Rady 2008/8/ES se mění od 1. ledna 2011 místo poskytnutí služby u služeb spočívající v zajištění vstupu nebo vedlejších služeb související se vstupem na kulturní, umělecké, vědecké, sportovní, vzdělávací, zábavní nebo podobné akce. Touto směrnicí je také určena změna místa plnění u nájmu dopravního prostředku osobě nepovinné k dani a u nájmu rekreační lodi osobě nepovinné k dani, která se stává účinnou od 1. ledna 2013. Od 1. ledna 2015 směrnicí Rady 2008/8/ES nastane změna místa plnění při poskytnutí u telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a služeb, které jsou poskytovány elektronicky. Místem plnění u poskytnutí vyjmenovaných služeb osobě nepovinné k dani bude místo, kde je tato osoba usazena nebo má bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje.

Nařízení

Harmonizace národních právních řádů je prováděna také prostřednictvím nařízení. Nařízení lze definovat jako právní akty, které mají zavazující formu pro orgány Evropských společenství, členské státy i jejich občany. Nařízení se používají zejména v případech, kdy je nutné sjednotit obsah i formu zákona ve všech členských státech. Nařízení, které se vztahuje k daňové politice je například Nařízení 1798/2003/EC ze dne 7. října 2003 o administrativní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty. Toto nařízení vymezuje překážky ve spolupráci odpovědných institucí členských států a povinné vyměňování informací, které slouží pro potřeby národních příslušných orgánů. Nařízení je účinné od 1. ledna 2004 a každé 3 roky je přezkoumáváno.

Judikatura Evropského soudního dvora

Judikáty ESD jsou často zařazovány k primárnímu právu⁴ Evropských společenství. Ve Smlouvě o založení Evropského hospodářského společenství je vymezen úkol Soudního dvora a to zajištění ochrany práva při výkladu a aplikaci zakládajících smluv a předpisů, které jsou vydány orgány Evropských společenství. Soudní dvůr se skládá z jednoho soudce z každého členského státu, soudci jsou jmenováni příslušnou vládou na šestileté období.

⁴ Prameny primárního práva jsou veškeré zakládající smlouvy ve znění pozdějších předpisů a smlouvy o přistoupení. Pouze primární právo je základem pro vytváření práva sekundárního. Při navrhování nové společné legislativní normy je nutné najít její oporu v primárním právu a také přesvědčit ostatní členské státy o věcné nezbytnosti a právní možnosti této normy.

Soudní dvůr není závislý na národních soudech členských států. U soudního dvora jsou projednávány žaloby, např. žaloby na porušení smlouvy, žaloby na prohlášení neplatnosti, žaloby pro nečinnost, které se také vztahují na daňovou problematiku. U soudního dvora se projednávají kauzy, které se týkají Evropských společenství vůči jednotlivým členským státům, jednání těchto zemí vůči sobě navzájem a také se zde může práva domáhat právě i daňový subjekt a to v případě, že nebyly dodrženy právní akty Evropských společenství a daňovému subjektu tím byla způsobena újma (například tím, že nebyla v členském státu řádně nebo včas implementovaná příslušná daňová směrnice).

Institut řízení o předběžné otázce je považován za základní nástroj spolupráce soudců členských států se Soudním dvorem. Účelem řízení o předběžné otázce je zabránit odlišnostem v národní judikatuře od práva Evropských společenství. Pokud je součástí řízení před soudem členského státu kauza, na kterou má být aplikováno komunitární právo a nastane problém s výkladem primárního práva, může se tento soud obrátit na Soudní dvůr s potřebou výkladu daného ustanovení, tedy předložit mu předběžnou otázku. Po dobu než Soudní dvůr rozhodne o předběžné otázce, je řízení u soudu členského státu pozastaveno. Řízení o předběžné otázce probíhá tedy ve třech fázích, první fází se označuje jednání před národním soudem, další fází je potom řízení před ESD a poté opět před národním soudem, který předběžnou otázku předložil. Pro aplikaci evropských i tuzemských norem mají rozsudky Soudního dvora zásadní a nezaměnitelný význam.

Význam judikatury ESD lze demonstrovat na následujících třech rozsudcích, které se vztahují k problematice služeb:

1) ESD se zabýval vznikem zdanitelného plnění v případě společnosti Julius Fillibeck (judikát ESD C – 258/95), která poskytovala podle kolektivní smlouvy svým zaměstnancům bezplatnou dopravu z místa bydliště do místa výkonu práce prostřednictvím firemních automobilů nebo automobilů zaměstnanců. Doprava neměla přímou souvislost s vykonanou prací zaměstnance ani s jeho mzdou. Správce daně ze Spolkové republiky Německo se však domníval, že společnosti vznikla povinnost k odvodu daně z přidané hodnoty, protože byla poskytnuta služba a existovala úplata ve formě výkonu práce zaměstnanci. Předběžná otázka se vztahovala ke skutečnosti, zda bezplatná doprava je považována za poskytnutí služby za úplatu dle čl. 2. směrnice, kdy za úplatu lze rozumět i část práce, která je vykonána zaměstnancem. Soud uvedl, že není možné považovat část práce vykonané zaměstnancem za

úplatu zajištěné dopravy zaměstnavatelem, neboť v tomto případě neexistovala úplata, která by měla přímý vztah a spojitost s poskytnutou službou. Zaměstnanec nehradil žádnou platbu za dopravu zajišťovanou zaměstnavatelem a ani mu nebyla srážena ze mzdy žádná částka. Nebyl tedy naplněn požadavek, který se vztahuje k poskytnutí služby za úplatu dle čl. 2. Směrnice.

2) ESD projednával produkci hudebníka vystupujícího veřejně na ulici, kterému občané dávají finanční dary, neboť správce daně považoval toto jednání za úplatné poskytnutí služby. Národní soud se dotazoval, zda produkce hudby na veřejné ulici, za kterou sice není požadována úplata, ale je obdržena, je službou za úplatu dle čl. 2 směrnice a zda je pro účely odpovědi závažná skutečnost, že úplata není požadována, ale je k ní vybízeno a předpokládá se, že úplata bude poskytnuta, i když není stanovena její výše. Soud rozhodl (judikát ESD C – 16/93) že k poskytnutí služby za úplatu, která je předmětem daně v tomto případě nedochází, neboť k ní dochází pouze v případě, že existuje právní vztah mezi poskytovatelem a příjemcem služby.

3) Předmětem činnosti dánské společnosti Faaborg bylo provozování kyvadlové přepravy mezi dánským a německým přístavem. V rámci této přepravy bylo cestujícím poskytováno stravování na palubě trajektu, které bylo společností považováno za poskytnutí restauračních služeb. Dle jejich názoru měla být daň na výstupu uplatněna v místě sídla společnosti, které se nacházelo v Dánsku. Správce daně ze Spolkové republiky Německo se však domníval, že se nejedná o poskytnutí služby, ale dodání zboží, tudíž se místo plnění stanovuje s ohledem na místo, kde se zboží nachází v okamžiku jeho dodání a dožadoval se zaplacení německé daně. Německý soud ESD položil předběžnou otázku, zda restaurační stravování, které je poskytováno na trajektu představuje dodání zboží dle čl. 5 směrnice nebo zda se jedná o poskytnutí služeb. Dle Soudního dvora (judikát C – 231/94) je nutné přesně vymezit charakteristické rysy transakce a veškeré okolnosti, za kterých k transakci dochází a poté určit, zda se jedná o poskytnutí služby nebo dodání zboží. Poskytnutí restaurační služby je výsledkem mnoha dílčích služeb, je však rozdíl, zda se jedná o tzv. „rychlé stravování“ nebo poskytování služeb za stálé provozovny, neboť s „rychlým stravováním“ nejsou spojeny služby zaměřené na zvýšení úrovně konzumace jídla v odpovídajících prostorách. V daném případě se vzhledem k vymezeným charakteristikám stálé provozovny nejedná o poskytování služeb ze stálé provozovny nacházející se na palubě lodi.

V případě, že by správce daně z České republiky posuzoval situaci s obdobnými znaky, pak by v rámci aplikace tuzemského zákona o dani z přidané hodnoty měl postupovat v souladu s právním názorem ESD – tj. že první a druhá situace není předmětem daně z přidané hodnoty a v případě třetí situace, že rychlé stravování má charakter dodání zboží a nikoliv poskytnutí služby.

4 Novela směrnice 2006/112/ES a její dopad na uplatňování tuzemského zákona o dani z přidané hodnoty na poskytování vybraných služeb

Základním dokumentem používaným k harmonizaci daně z přidané hodnoty v rámci Evropské unie, je směrnice 2006/112/ES, která byla v roce 2008 s účinností od 1. ledna 2010 novelizována směrnicí 2008/8/ES, kterou se mění místo plnění, povinnost přiznat a zaplatit daň a dále dochází k rozšíření povinnosti podávat souhrnné hlášení i na služby. V České republice, navzdory tomu, že se o změnách ve směrnici vědělo již dva roky, byl ZDPH novelizován až v prosinci 2009.

4.1 Obecná pravidla pro zdaňování služeb před a po novele zákona o dani z přidané hodnoty

Novelou zákona č. 87/2009, která se stala účinnou od 1. ledna 2010, se zásadně mění pravidla pro stanovení místa plnění u přeshraničních poskytovaných a přijatých služeb dle ZDPH, a tedy i v řadě případů dochází k přesunu povinnosti daň přiznat a zaplatit do jiného členského státu nebo naopak tato povinnost nově vzniká tuzemským subjektům. Touto rozsáhlou novelou jsou definovány změny, ke kterým dochází z podnětu schválení směrnice Rady 2008/8/ES, kterou se změnila směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty. Nová pravidla, která přijetí směrnice Rady 2008/8/ES přináší, budou do ZDPH zaváděna postupně. Článek 2 směrnice je začleněn do ZDPH s platností od 1. ledna 2010 a k dalším úpravám bude docházet k 1. lednu 2011, k 1. lednu 2013 a k 1. lednu 2015. Novela také vymezuje nové pojmy do ZDPH a rozšiřuje se povinnost registrace pro neplátce při poskytnutí určitých služeb.

Jak již bylo zmíněno, tyto změny se týkají poskytovaných a přijatých přeshraničních služeb, tzn. služeb poskytovaných a přijatých mezi členskými státy navzájem nebo do třetích zemí, případně ze třetích zemí do členských států Evropské unie. Byly tedy změněny pravidla u přeshraničních služeb, která se týkají stanovení místa plnění, tzn. určení státu, ve kterém se daň z přidané hodnoty vybere, dále určení osoby povinné přiznat a zaplatit daň, tzn. stanovení osoby (poskytovatel nebo příjemce služby), která DPH přizná ve svém daňovém přiznání a také nové administrativní povinnosti, jako je například povinnost registrace k DPH a vykazování služeb v souhrnném hlášení.

Pro účely této práce je nutné přesně vymezit osoby, kterým nebo kterými může být služba poskytnuta, tedy osoba povinná k dani, plátce, zahraniční osoba povinná k dani, neplátce a osoba nepovinná k dani. Novela ZDPH platná od 1. ledna 2010 tento okruh osob rozšířila o další osoby případně je vymezila jiným způsobem – viz dále.

Osobou povinnou k dani („dále také OPD“) se rozumí dle ustanovení § 5 odst. 1 ZDPH fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti a také právnická osoba, která nebyla zřízena za účelem podnikání a uskutečňuje ekonomické činnosti. Ekonomické činnosti OPD provozuje zejména na základě živnostenského zákona nebo zvláštních právních předpisů, nejedná se tedy o pracovněprávní vztah mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem. *Plátce* je definován dle ustanovení § 94 odst. 1 ZDPH jako osoba povinná k dani, u níž nastala registrační povinnost k dani z přidané hodnoty. *Zahraniční osoba* je dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. v) ZDPH osoba, která nemá na území Evropské unie sídlo, místo podnikání ani místo pobytu. Zahraniční osobou povinnou k dani se pro účely DPH rozumí osoba, která splňuje podmínky dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. v) ZDPH a současně uskutečňuje své ekonomické činnosti.

V rámci této práce se *neplátcem* rozumí osoba povinná k dani, u které nebyly splněny zákonné podmínky pro povinnou registraci k dani z přidané hodnoty nebo jí případně ZDPH neopravňuje podat přihlášku k plátcovství daně (viz § 95 odst. 10 ZDPH – osoba povinná k dani, která výhradně uskutečňuje činnosti osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně); za osobu nepovinnou k dani je považována každá osoba, která neuskutečňuje ekonomickou činnost, tj. jedná se zejména o občany. Osoba registrovaná k dani bude vymezena dále, neboť se novelou ZDPH její definice změnila.

Pravidla pro stanovení místa plnění u poskytovaných služeb ve znění platném do 31. 12. 2009

Pravidla pro stanovení místa plnění u poskytovaných služeb jsou vymezena v § 9 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění platném do 31. 12. 2009 (dále také „SZDPH“). Je nutné dále uvést vymezení osoby registrované k dani v jiném členském státě, kterou se rozumí dle § 4 odst. 1 písm. u) SZDPH osoba, které bylo přiděleno daňové identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty v jiném z členských států.

Za místo plnění při poskytnutí služby se považuje dle § 9 odst. 1 SZDPH místo, kde má osoba, kterou je služba poskytována, sídlo nebo místo podnikání. Pokud je služba poskytována dle § 9 odst. 2 SZDPH prostřednictvím provozovny, je považováno za místo plnění místo, kde se tato provozovna nachází. Ustanovením § 9 odst. 1 a 2 SZDPH je definováno základní pravidlo pro stanovení místa plnění, v § 10 SZDPH jsou vymezeny speciálně vyjmenované služby, u nichž se místo plnění posuzuje rozdílně s tímto základním zněním, týká se to zejména služeb vztahujících se k nemovitosti, včetně služby realitní kanceláře, odhadce nebo služby architekta a stavebního dozoru; přepravních služeb a služeb s nimi souvisejících; kulturních, uměleckých, sportovních, vědeckých, výchovných, vzdělávacích a zábavních služeb, včetně pořádání kongresů, výstav a veletrhů a jejich organizace, služby oceňování movité věci nebo práce na movité věci; služby, které jsou poskytovány zahraniční osobě nebo osobě povinné k dani, která má sídlo nebo místo podnikání v jiném členském státě, nebo provozovně mimo tuzemsko; služby, které jsou poskytovány zahraniční osobou povinnou k dani nebo osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, která nemá sídlo ani místo podnikání v tuzemsku, nebo prostřednictvím provozovny umístěné mimo tuzemsko, plátcí anebo provozovně umístěné v tuzemsku; služby, kdy je místo plnění stanoveno ve třetí zemi a tato služba je poskytnuta plátcem.

Dle ustanovení § 10 SZDPH je zřejmé, že u některých služeb je rozhodné, kde je služba fyzicky poskytnuta, někdy je důležité komu byla poskytnuta nebo na daňové identifikační číslo jakého členského státu bylo poskytnuto. V následujícím textu bude u vybraných služeb definován tento princip dle § 10 SZDPH, konkrétní podmínky budou vymezeny dále.

U *služeb vztahujících se k nemovitosti* dle ustanovení § 10 odst. 1 SZDPH není důležité, komu je služba poskytnuta, ale kde je fyzicky poskytnuta.

Při stanovení místa plnění dle § 10 odst. 2 SZDPH je nutno rozlišit, zda se jedná o *přepravu osob*, kdy je rozhodující, kde se tato služba poskytuje. V případě *přepravy zboží* je rozhodná skutečnost, kde je tato služba fyzicky poskytována anebo pro jakou osobu s jakým daňovým identifikačním číslem se tato služba poskytuje.

Při stanovení místa plnění u služeb vymezených v § 10 odst. 4 písm. a) až c) SZDPH, tzn. *služeb kulturních, uměleckých, sportovních, vědeckých, výchovných, vzdělávacích a zábavních, pořádání kongresů, výstav a veletrhů, včetně organizování těchto služeb a*

poskytnutí s nimi přímo souvisejících služeb; dále služeb, které přímo souvisejí s přepravou a služeb oceňování movité věci nebo práce na movité věci, je směřodatné, kde jsou tyto služby fyzicky poskytovány, a tedy nikoliv komu jsou poskytnuty.

Pokud je služba či služby poskytnuty dle ustanovení § 10 odst. 6 SZDPH *zahraniční osobě nebo osobě povinné k dani, která má sídlo nebo místo podnikání v jiném členském státě nebo její provozovně*, je při stanovení místa plnění u takové služby důležitá skutečnost, kde má příjemce služby sídlo nebo místo podnikání nebo, kde se nachází její provozovna. Tyto služby jsou vymezeny v Příloze č. 2 práce. Jsou-li tyto služby poskytnuty dle ustanovení § 10 odst. 7 SZDPH *zahraniční osobou povinnou k dani nebo osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, která nemá sídlo ani místo podnikání v tuzemsku nebo její provozovnou umístěné mimo tuzemsko, plátcí nebo osobě povinné k dani, která má sídlo nebo místo podnikání v tuzemsku, nebo provozovně umístěné v tuzemsku*, pak je místo plnění tuzemsko. U služeb dle ustanovení § 10 odst. 6 a 7 SZDPH je důležité komu je tato služba poskytována, pokud se tedy jedná o zahraniční osobu, osobu povinnou k dani nebo plátce, je vždy místo plnění stanoveno jako místo, kde se nachází jeho místo nebo sídlo podnikání, popřípadě provozovna. Pokud je však místo plnění u těchto služeb stanoveno ve třetí zemi a je poskytnuta plátcí, považuje se za místo plnění tuzemsko, pokud byla v tuzemsku touto osobou služba skutečně využita a spotřebována.

Osoby povinné přiznat a zaplatit daň při poskytování služeb ve znění platném do 31. 12. 2009

Osoby, které mají povinnost přiznat a zaplatit daň při poskytování služeb definuje § 108 SZDPH, nicméně je nutné zabývat se také § 15 SZDPH, ve kterém jsou zakotvena pravidla pro určení této osoby u poskytnutí služby zahraniční osobou povinnou k dani (dále také „ZOPD“) a osobou registrovanou k dani v jiném členském státě (dále také „ORD“). V tomto ustanovení jsou vymezena pravidla, která lze rozdělit na dvě základní, a to z hlediska kdy povinnost přiznat a zaplatit daň vzniká příjemci a kdy poskytovateli služeb.

Příjemci služby vzniká tato povinnost dle ustanovení § 15 odst. 1 až 4 SZDPH a to za těchto podmínek:

- dle ustanovení § 15 odst. 1 SZDPH při poskytnutí služby, které jsou vyjmenovány v Příloze č. 2 a to ZOPD nebo ORD, která nemá v tuzemsku sídlo nebo místo

podnikání, nebo prostřednictvím provozovny umístěné mimo tuzemsko, plátcí; je právě plátce, tedy příjemce, povinen přiznat a zaplatit daň, pokud nejsou tyto poskytované služby od daně osvobozeny – viz Příloha č. 3 práce;

- dle ustanovení § 15 odst. 2 SZDPH při poskytnutí služby, které se vztahují k nemovitosti, přepravní službě a oceňování movité věci nebo k práci na movité věci nebo služby přímo související s přepravou zboží mezi členskými státy ZOPD, která nemá v tuzemsku provozovnu, nebo ORD v jiném členském státě, která nemá v tuzemsku sídlo nebo místo podnikání ani provozovnu, s místem plnění v tuzemsku, plátcí, je plátce, tedy příjemce, kterému je služba poskytnuta, povinen přiznat a zaplatit daň, pokud se nejedná o poskytnutí služby, která je od daně osvobozena,
- dle ustanovení § 15 odst. 3 SZDPH při poskytnutí nájmu prostředku pro dopravu ZOPD, která nemá v tuzemsku provozovnu, nebo prostřednictvím provozovny umístěné ve třetí zemi ORD v jiném členském státě, která nemá v tuzemsku sídlo, místo podnikání ani provozovnu, s místem plnění v tuzemsku, plátcí, je plátce, tedy příjemce, kterým je nájem poskytnut, povinen přiznat a zaplatit daň,
- dle ustanovení § 15 odst. 4 SZDPH při poskytnutí služby, u níž je místo plnění stanoveno ve třetí zemi a tato služba je poskytnuta pro plátce, kterým je tato služba skutečně využita a spotřebována v tuzemsku, pak se za místo plnění považuje právě tuzemsko, je plátce, tedy příjemce, kterému je služba poskytnuta, povinen přiznat a zaplatit daň.

Poskytovateli služby vzniká povinnost přiznat a zaplatit dle ustanovení § 15 odst. 1 až 6 SZDPH daň správci daně v těchto případech:

- dle ustanovení § 15 odst. 5 SZDPH při poskytnutí služby, která se vztahuje k nemovitosti, přepravní služby, služby oceňování movité věci nebo práci na movité věci nebo služby přímo související s přepravou zboží mezi členskými státy ZOPD nebo ORD v jiném členském státě, s místem plnění v tuzemsku, je ZOPD nebo ORD v jiném členském státě, tedy poskytovatel, povinen přiznat a zaplatit daň, pokud se nejedná o služby, které jsou od daně osvobozeny,
- dle ustanovení § 15 odst. 6 SZDPH při poskytnutí nájmu prostředku pro dopravu, elektronické služby, telekomunikační služby, rozhlasového nebo televizního vysílání, ZOPD nebo prostřednictvím provozovny plátce nebo ORD v jiném členském státě,

umístěné ve třetí zemi, s místem plnění v tuzemsku, je poskytovatel povinen přiznat a zaplatit daň.

Osoby, které mají povinnost přiznat a zaplatit daň při poskytování služeb definuje tedy ustanovení § 108 SZDPH, které se u mnoha služeb odvolává právě na již zmíněné ustanovení § 15 SZDPH, jsou to:

- dle ustanovení § 108 odst. 1 písm. a) SZDPH plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby, popřípadě převod nemovitosti s místem plnění v tuzemsku, výjimky tvoří dodání zlata a plnění, u kterých je povinna přiznat a zaplatit daň osoba, které jsou tato plnění poskytována;
- dle ustanovení § 108 odst. 1 písm. b) SZDPH plátce, kterému je poskytována služba ZOPD, ORD v jiném členském státě, která nemá v tuzemsku sídlo ani místo podnikání, nebo prostřednictvím provozovny, která se nachází mimo tuzemsko, pokud se nejedná o službu, která je od daně osvobozena. Dle tohoto ustanovení má povinnost přiznat a zaplatit daň také plátce, kterému je poskytována služba, ZOPD, ORD v jiném členském státě a to za předpokladu, že příjemce služby má sídlo nebo místo podnikání v jiném členském státě; nebo prostřednictvím provozovny umístěné mimo tuzemsko, je místem plnění místo, kde má příjemce služby sídlo nebo místo podnikání; nebo je místem plnění místo, kde je umístěna provozovna a to pouze v případě pokud se jedná o zákonem určené služby. Pokud je místo plnění stanoveno ve třetí zemi a služba je poskytnuta pro osobu, která je plátcem daně, považuje se za místo plnění tuzemsko a to v případě, že je služba touto osobou skutečně využita nebo spotřebována v tuzemsku;
- dle ustanovení § 108 odst. 1 písm. c) SZDPH plátce, kterému je dodáváno zboží nebo poskytována služba, která se vztahuje k nemovitostem nebo přepravní službě nebo jiné službě dle § 10 SZDPH ZOPD. Plátce je povinen přiznat daň také v případě, že jim byl poskytnut nájem dopravního prostředku ZOPD, která nemá v tuzemsku provozovnu; nebo prostřednictvím provozovny umístěné ve třetí zemi ORD v jiném členském státě.

Pravidla pro stanovení místa plnění u poskytovaných služeb ve znění platném od 1. 1. 2010

Tato nová pravidla jsou již tradičně zakotvena v ustanovení § 9 zákona č. 563/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty platného od 1. ledna 2010. Novelou zákona se rozlišuje, zda se jedná o poskytnutí služby osobě povinné k dani nebo osobě nepovinné k dani. Novelou zákona se také změnilo vymezení osoby registrované k dani, kdy se za ni dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. u) ZDPH považuje osoba, které bylo přiděleno identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty v rámci obchodování mezi členskými státy.

Dle ustanovení § 9 odst. 1 ZDPH se místem plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani rozumí místo, kde má tato osoba sídlo nebo místo podnikání. Pokud se služba poskytuje provozovně, která se nachází na jiném místě, než kde se nachází sídlo nebo místo podnikání osoby povinné k dani, pak je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna. Místem plnění při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani se považuje dle ustanovení § 9 odst. 2 ZDPH místem plnění místo, kde má osoba poskytující službu sídlo nebo místo podnikání. Pokud se služba poskytuje prostřednictvím provozovny, která se nachází na jiném místě, než kde se nachází sídlo nebo místo podnikání osoby povinné k dani, pak je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna. Ustanovením § 9 odst. 3 ZDPH se vymezují pro účely stanovení místa plnění při poskytování služeb osoby, které jsou považovány za osobu povinnou k dani. Za osobou povinnou k dani, se tedy považuje osoba povinná k dani ve vztahu ke všem službám, které jsou ji poskytnuty a to i pro její činnost, která nespadá do předmětu daně. Dále se touto osobou rozumí právnická osoba nepovinná k dani, která je registrovanou osobou k dani v jiném členském státě. Tato pravidla se dle ustanovení § 9 odst. 4 ZDPH použijí u všech služeb, pokud není zákonem stanoveno jiné pravidlo pro určení místa plnění dle ustanovení § 10, § 10a až § 10k ZDPH.

Dle již zmíněného ustanovení § 10 ZDPH se stanovuje místo plnění pro speciálně vyjmenované služby, týká se to služeb vztahujících se k nemovitosti, přepravy osob, služeb v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání, zábavy a podobných služeb, stravovacích služeb, krátkodobého nájmu dopravního prostředku, služeb poskytnutých prostřednictvím zprostředkovatele osobě nepovinné k dani, přepravy zboží poskytnuté osobě nepovinné k dani, služeb souvisejících přímo s přepravou zboží a služeb oceňování movité věci a práce na movité věci poskytnutých osobě nepovinné k dani, služeb poskytnutých zahraniční osobě

nepovinné k dani; telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytovaných služeb a to zahraniční osobou povinnou k dani osobě nepovinné k dani; nájmu dopravního prostředku a služeb poskytnutých osobě povinné k dani, která má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu ve třetí zemi.

Dle ustanovení § 10 ZDPH je zřejmé, stejně tak jako u § 10 SZDPH, že u některých služeb je rozhodující skutečnost, kde je služba fyzicky poskytnuta popřípadě spotřebována nebo je důležité komu je služba poskytnuta. V následujícím textu bude definován pouze tento princip dle § 10 ZDPH, konkrétní podmínky budou vymezeny dále.

Do první velké skupiny patří služby, u kterých není rozhodné, komu je služba poskytnuta, nýbrž kde k jejímu fyzickému poskytnutí dochází. Jedná se o tyto služby:

- *služby vztahujících se k nemovitostem* dle ustanovení § 10 ZDPH,
- *přepravy osob* dle ustanovení § 10a ZDPH vychází se totiž ze skutečnosti, kde se příslušný úsek přepravy uskutečňuje, tedy kde je služba fyzicky poskytnuta,
- *služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání, zábavy a jim podobných služeb* dle § 10b ZDPH,
- *stravovací služby* dle ustanovení § 10c ZDPH, pokud se nejedná o poskytnutí těchto služeb na palubě lodi nebo letadla či vlaku během úseku přepravy osob na území EU, pak se místo plnění stanovuje dle zahájení této přepravy;
- *krátkodobý nájem dopravního prostředku* dle ustanovení § 10d ZDPH, kde je důležité místo, kde je dopravní prostředek skutečně předán zákazníkovi do držení či užívání, tzn. místo, kde je služba fyzicky poskytnuta.

Do další skupiny se řadí služby, kde je rozhodné, komu byla služba poskytnuta. V případě poskytnutí služeb osobě nepovinné k dani se řídí místo plnění u těchto služeb následovně:

- dle ustanovení § 10e ZDPH se místo plnění u poskytnutí *služby zprostředkovatelem osobě nepovinné k dani* je rozhodné, kde se nachází místo plnění zajišťovaného plnění;
- pokud je služba *přepravy zboží* poskytnuta osobě nepovinné k dani je místo plnění určeno dle § 10f ZDPH jako místo, kde k poskytnutí služby fyzicky dochází, pokud se jedná o přepravu zboží mezi členskými státy za stejných podmínek je místem plnění místo zahájení přepravy;

- místem plnění při *poskytnutí služby přímo související s přepravou zboží a služby oceňování movité věci a práce na movité věci osobě nepovinné k dani* je dle § 10g ZDPH místo, kde je služba fyzicky poskytnuta;
- u *služeb poskytovaných zahraniční osobě nepovinné k dani* se dle ustanovení § 10h ZDPH považuje za rozhodné, kde má tato osoba sídlo nebo místo pobytu a to pokud se jedná o služby vyjmenované v Příloze č. 4 práce.
- dle § 10i odst. 1 ZDPH se při poskytnutí *elektronicky poskytované služby zahraniční osobou povinnou k dani a to i prostřednictvím její provozovny osobě nepovinné k dani*, pak se za místo plnění považuje tuzemsko.

U některých služeb je při stanovení místa plnění důležité, kde se služba skutečně spotřebuje, jsou to:

- *nájem dopravního prostředku* dle ustanovení § 10j ZDPH,
- *služby dle ustanovení § 10k ZDPH* a to v případě, že je splněna skutečnost, že jsou poskytnuty osobě povinné k dani, která má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu ve třetí zemi.

Osoby povinné přiznat a zaplatit daň při poskytování služeb ve znění platném od 1. 1. 2010

Osoby, které jsou povinné přiznat a zaplatit daň při poskytování služeb správci daně jsou ustanoveny § 108 ZDPH. V tomto ustanovení se také objevuje nový pojem a to *osoba povinná k dani neusazená v tuzemsku*. Touto osobou se dle ustanovení § 108 odst. 2 ZDPH rozumí zahraniční osoba povinná k dani, která nemá provozovnu v tuzemsku, nebo osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, která nemá sídlo, místo podnikání ani provozovnu v tuzemsku. Pokud však tyto osoby mají provozovnu v tuzemsku, považují se za osobu povinnou k dani neusazenou v tuzemsku pouze za předpokladu, že se tato provozovna neúčastní daného zdanitelného plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby. Osoby, které jsou povinné přiznat a zaplatit daň při poskytování služeb tedy jsou:

- dle ustanovení § 108 odst. 1 písm. a) ZDPH plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby, popřípadě převod nemovitosti s místem plnění v tuzemsku, kdy výjimku tvoří plnění, u kterých je povinná přiznat a zaplatit daň osoba, které jsou tato plnění poskytována;

- dle ustanovení § 108 odst. 1 písm. b) ZDPH plátce, kterým je poskytována služba s místem plnění v tuzemsku osobou, která není v tuzemsku usazena. Místem plnění v tuzemsku se rozumí místo, kde má plátce, kterému je tato služba poskytována, sídlo nebo místo podnikání, popřípadě místo, kde je umístěna její provozovna;
- dle ustanovení § 108 odst. 1 písm. c) ZDPH plátce, kterým je poskytována služba s místem plnění v tuzemsku osobou, která není v tuzemsku usazena. Místem plnění v tuzemsku při poskytnutí služby, která se vztahuje k nemovitostem je místo, kde se tato nemovitost nachází. Při poskytnutí přepravy osob se místo plnění určí podle místa, kde se příslušný úsek přepravy uskutečňuje. U služeb v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání, zábavy a podobných služeb se místo plnění při jejich poskytnutí stanoví jako místo, kde se tato služba nebo služby, které s nimi přímo souvisí konají. Místem plnění při poskytnutí stravovací služby se rozumí místo, kde je tato služba skutečně poskytnuta, pokud je tato služba poskytována na palubě lodi nebo letadla či ve vlaku během přepravy osob, které se uskutečňuje na území Evropské unie, pak je místem plnění místo, kde je přeprava osob zahájena. Při poskytnutí krátkodobého nájmu dopravního prostředku je místo plnění místo, kde je svěřen zákazníkovi dopravní prostředek do nepřetržitého užívání nebo držení, které nepřesahuje dobu 30 dní a u lodí dobu 90 dní. U nájmu dopravního prostředku, který je poskytnut v tuzemsku a skutečné užití či spotřeba se uskutečňuje ve třetí zemi, pak se za místo plnění považuje třetí země; pokud však dochází k poskytnutí dopravního prostředku ve třetí zemi a skutečné užití či spotřeba se uskutečňuje v tuzemsku, za místo plnění se považuje tuzemsko;
- dle ustanovení § 108 odst. 1 písm. h) ZDPH zahraniční osoba povinná k dani, která poskytuje elektronické služby podle zvláštního režimu a zvolila si tuzemsko pro svou identifikaci.

Změny v souhrnném hlášení

Do 31. prosince 2009 existovala pro plátce povinnost podávat souhrnné hlášení jen v případě, když nastalo dodání zboží do jiného členského státu, které bylo dle § 64 SZDPH osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně. Tato povinnost plátcům daně zůstala a byla od 1. ledna 2010 rozšířena o oblast služeb.

V souvislosti se změnou pravidel týkajících se určení státu, ve kterém se služby zdaní a osoby, která má povinnost z těchto služeb přiznat a zaplatit správci daně daň, se také změnily některé podmínky správy daně z přidané hodnoty v tuzemsku.

Plátce má nově povinnost od 1. ledna 2010 uvádět v souhrnném hlášení poskytnutí služby, u kterých se místo plnění určí dle základního pravidla, tzn. pravidla dle ustanovení § 9 odst. 1 ZDPH, do jiného členského státu a to v případě, že je služba poskytována osobě registrované k dani v jiném členském státě a tato osoba je z těchto služeb povinna přiznat a zaplatit daň. Služby speciálně vyjmenované v ustanovení § 10 ZDPH se v souhrnném hlášení neuvádějí. V daňovém přiznání se způsob vykazování služeb s místem plnění mimo tuzemsko nemění.

4.2 Aplikace zákona o dani z přidané hodnoty na vybrané služby

Pravidla, která jsou vymezena v předchozí kapitole, budou nyní aplikována na konkrétní situace. Budou tak zobrazeny změny ve stanovení místa plnění a osoby povinné přiznat a zaplatit správci daně daň a také změny v souhrnném hlášení, které se týkají vykazování služeb. Dílčím cílem je sestavit daňové přiznání za rok 2009 a za rok 2010, porovnat rozdíly v těchto daňových přiznáních a zhodnotit jaké změny novela ZDPH přinesla pro smyšleného plátce daně ABC, s.r.o., který má sídlo a místo podnikání v České republice, tedy jakou částku by tento plátce daně, který bude značen jako DIČ ABC, s.r.o., měl povinnost přiznat a zaplatit státu při daných podmínkách v roce 2009 a 2010. Nastalé situace budou řešeny v 14 příkladech, a to z pohledu českého SZDPH, resp. ZDPH.

Ačkoliv k 1. lednu 2010 nastala změna v sazbách daně z přidané hodnoty, je pro jednoznačnou demonstraci změn v oblasti služeb použita i v roce 2009 totožná sazba daně ve výši 20 %. Daň se vždy vypočte tzv. způsobem zdola, tj. dle § 37 odst. 1 ZDPH.

Skutečnost, že poskytování služeb v roce 2009 nevstupovalo do souhrnného hlášení (na rozdíl od změn nastalých v roce 2010) nebude v jednotlivých příkladech již komentováno.

Příklad č. 1 – DIČ ABC, s.r.o. poskytla administrativní službu ORD v Německu za 20.000 Kč. Stanovení místa plnění, vyhodnocení, zda dané plnění je předmětem daně, povinnost přiznat daň na výstupu a vztah k souhrnnému hlášení je zobrazeno v Tab. 4.1.

Tab. 4.1 – Rozhodné skutečnosti pro stanovení daně z přidané hodnoty u Příkladu č. 1

Rok	2009	2010
Místo plnění	ČR	Německo
Dle ustanovení	§ 9 odst. 1 SZDPH	§ 9 odst. 1 ZDPH
Předmět daně v ČR	ano	ne
Osoba povinná přiznat a zaplatit správci daně daň	DIČ ABC, s.r.o.	-
Dle ustanovení	§ 108 odst. 1 písm. a) SZDPH	-
Česká DPH	4.000 Kč	-
Částka (ne)vstupuje do souhrnného hlášení	nevstupuje	vstupuje

Zdroj: Vlastní zpracování.

Z Tab. 4.1 lze vyčíst, že v roce 2009 bylo místo plnění stanoveno dle obecného ustanovení § 9 odst. 1 SZDPH v České republice (tj. tam, kde má poskytovatel služby sídlo nebo místo podnikání), a poskytovateli služby společnosti ABC, s.r.o. dle ustanovení § 108 odst. 1 písm. a) SZDPH vznikla povinnost přiznat a zaplatit českému správci daně daň ve výši 4.000 Kč. V roce 2010 se místo plnění stanovuje dle nového ustanovení § 9 odst. 1 ZDPH (tj. tam, kde má příjemce služby sídlo nebo místo podnikání), tedy v Německu. V tomto případě tato služba není předmětem daně v České republice. Společnost ABC, s.r.o. má však povinnost tuto službu uvést dle § 102 odst. 1 písm. d) ZDPH v souhrnném hlášení.

Příklad č. 2 – DIČ ABC, s.r.o. poskytla administrativní službu občanovi z Německa za 20.000 Kč. Stanovení místa plnění, vyhodnocení, zda dané plnění je předmětem daně, povinnost přiznat daň na výstupu a vztah k souhrnnému hlášení ukazuje Tab. 4.2.

Tab. 4.2 – Rozhodné skutečnosti pro stanovení daně z přidané hodnoty u Příkladu č. 2

Rok	2009	2010
Místo plnění	ČR	ČR
Dle ustanovení	§ 9 odst. 1 SZDPH	§ 9 odst. 2 ZDPH
Předmět daně v ČR	ano	ano
Osoba povinná přiznat a zaplatit správci daně daň	DIČ ABC, s.r.o.	DIČ ABC, s.r.o.
Dle ustanovení	§ 108 odst. 1 písm. a) SZDPH	§ 108 odst. 1 písm. a) ZDPH
Česká DPH	4.000 Kč	4.000 Kč
Vstupuje x nevstupuje do souhrnného hlášení	nevstupuje	nevstupuje

Zdroj: Vlastní zpracování.

Jak z Tab. 4.2 vyplývá, místo plnění bylo v roce 2009 stanoveno dle obecného ustanovení § 9 odst. 1 SZDPH v České republice (tj. tam, kde má poskytovatel služby sídlo nebo místo podnikání) a poskytovateli služby společnosti ABC, s.r.o. dle ustanovení § 108 odst. 1 písm. a) SZDPH vznikla povinnost přiznat a zaplatit českému správci daně daň ve výši 4.000 Kč. V roce 2010 se místo plnění určí dle ustanovení § 9 odst. 2 ZDPH (tj. tam, kde má poskytovatel služby sídlo nebo místo podnikání), tedy opět v České republice. Společnosti ABC, s.r.o., kterou je služba poskytována, vzniká dle ustanovení § 108 odst. 1 písm. a) ZDPH povinnost přiznat a zaplatit správci daně daň ve výši 4.000 Kč.

Příklad č. 3 – DIČ ABC, s.r.o. provedla opravu montážní plošiny (věc movitá) pro ORD v Německu za 20.000 Kč. Stanovení místa plnění, vyhodnocení, zda dané plnění je předmětem daně, povinnost přiznat daň na výstupu a vztah k souhrnnému hlášení je zobrazeno v Tab. 4.3.

Tab. 4.3 – Rozhodné skutečnosti pro stanovení daně z přidané hodnoty u Příkladu č. 3

Rok	2009	2010
Místo plnění	ČR	Německo
Dle ustanovení	§ 9 odst. 1 SZDPH	§ 9 odst. 1 ZDPH
Předmět daně v ČR	ano	ne
Osoba povinná přiznat a zaplatit správci daně daň	DIČ ABC, s.r.o.	-
Dle ustanovení	§ 108 odst. 1 písm. a) SZDPH	-
Česká DPH	4.000 Kč	-
Vstupuje x nevstupuje do souhrnného hlášení	nevstupuje	vstupuje

Zdroj: Vlastní zpracování.

Z Tab. 4.3 lze vyčíst, že v roce 2009 bylo místo plnění stanoveno dle obecného ustanovení § 9 odst. 1 SZDPH v České republice (tj. tam, kde má poskytovatel služby sídlo nebo místo podnikání), a společnosti ABC, s.r.o., tedy poskytovateli této služby dle ustanovení § 108 odst. 1 písm. a) SZDPH vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň ve výši 4.000 Kč. V roce 2010 se místo plnění stanovuje dle nového ustanovení § 9 odst. 1 ZDPH (tj. tam, kde má příjemce služby sídlo nebo místo podnikání), místo plnění je tedy v Německu. V tomto případě tato služba není předmětem daně v České republice. Společnost ABC, s.r.o.

má však povinnost tuto službu uvést dle § 102 odst. 1 písm. d) ZDPH ve svém souhrnném hlášení.

Příklad č. 4 – DIČ ABC, s.r.o. pronajala ORD v Německu osobní automobil na 20 dní za 20.000 Kč, k předání automobilu do užívání došlo v sídle DIČ ABC, s.r.o. Najatý osobní automobil neopustil území Evropské unie. Stanovení místa plnění, vyhodnocení, zda dané plnění je předmětem daně, povinnost přiznat daň na výstupu a vztah k souhrnnému hlášení je zobrazeno v Tab. 4.4.

Tab. 4.4 – Rozhodné skutečnosti pro stanovení daně z přidané hodnoty u Příkladu č. 4

Rok	2009	2010
Místo plnění	ČR	ČR
Dle ustanovení	§ 9 odst. 1 SZDPH	§ 10d odst. 1 ZDPH
Předmět daně v ČR	ano	ano
Osoba povinná přiznat a zaplatit správci daně daň	DIČ ABC, s.r.o.	DIČ ABC, s.r.o.
Dle ustanovení	§ 108 odst. 1 písm. a) SZDPH	§ 108 odst. 1 písm. a) ZDPH
Česká DPH	4.000 Kč	4.000 Kč
Vstupuje x nevstupuje do souhrnného hlášení	nevstupuje	nevstupuje

Zdroj: Vlastní zpracování.

Z Tab. 4.4 vyplývá, že při stanovení místa plnění se v roce 2009 postupovalo dle obecného ustanovení § 9 odst. 1 SZDPH a za místo plnění se považovala ČR (tj. tam, kde má příjemce služby sídlo nebo místo podnikání) a poskytovateli služby společnosti ABC, s.r.o. vznikla povinnost přiznat a zaplatit českému správci daně daň dle ustanovení § 108 odst. 1 písm. a) SZDPH a to ve výši 4.000 Kč. V roce 2010 se místo plnění ustanovuje § 10d odst. 1 ZDPH v České republice (tj. tam, kde se nachází místo, kde došlo k předání krátkodobě najatého dopravního prostředku do užívání nebo držení) a poskytovateli služby, tedy společnosti ABC, s.r.o. vzniká dle ustanovení § 108 odst. 1 písm. a) ZDPH povinnost přiznat a zaplatit českému správci daně daň ve výši 4.000 Kč.

Příklad č. 5 – DIČ ABC, s.r.o. poskytla překladatelskou službu za 20.000 Kč pro OPD z Polska. Stanovení místa plnění, vyhodnocení, zda dané plnění je předmětem daně, povinnost přiznat daň na výstupu a vztah k souhrnnému hlášení je znázorněno v Tab. 4.5.

Tab. 4.5 – Rozhodné skutečnosti pro stanovení daně z přidané hodnoty u Příkladu č. 5

Rok	2009	2010
Místo plnění	Polsko	Polsko
Dle ustanovení	§ 10 odst. 6 SZDPH	§ 9 odst. 1 ZDPH
Předmět daně v ČR	ne	ne
Osoba povinná přiznat a zaplatit správci daně daň	-	-
Dle ustanovení	-	-
Česká DPH	-	-
Vstupuje x nevstupuje do souhrnného hlášení	nevstupuje	vstupuje

Zdroj: Vlastní zpracování.

Z Tab. 4.5 vyplývá, že za místo plnění je jak v roce 2009 dle ustanovení § 10 odst. 6 SZDPH tak v roce 2010 dle § 9 odst. 1 ZDPH v Polsku (tj. tam, kde má příjemce služby sídlo nebo místo podnikání), služba tedy není předmětem daně v České republice. V roce 2010 má však povinnost společnost ABC, s.r.o. tuto službu uvést dle § 102 odst. 1 písm. d) ZDPH v souhrnném hlášení. Osoba povinná přiznat a zaplatit daň je tedy OPD z Polska, přijetím této služby se stává osobou registrovanou k dani v Polsku a polskou daň musí přiznat již z této služby.

Příklad č. 6 – DIČ ABC, s.r.o. realizovala položení dlažby v nemovitosti za 20.000 Kč pro OPD v Polsku, která není k dani registrována. Nemovitost, u které byla tato stavební úprava provedena, se nachází v Polsku. Stanovení místa plnění, vyhodnocení, zda dané plnění je předmětem daně, povinnost přiznat daň na výstupu a vztah k souhrnnému hlášení je zobrazeno v Tab. 4.6.

Tab. 4.6 – Rozhodné skutečnosti pro stanovení daně z přidané hodnoty u Příkladu č. 6

Rok	2009	2010
Místo plnění	Polsko	Polsko
Dle ustanovení	§ 10 odst. 1 SZDPH	§ 10 ZDPH
Předmět daně v ČR	ne	ne
Osoba povinná přiznat a zaplatit správci daně daň	-	-
Dle ustanovení	-	-
Česká DPH	-	-
Vstupuje x nevstupuje do souhrnného hlášení	nevstupuje	nevstupuje

Zdroj: Vlastní zpracování.

Z Tab. 4.7 je zřejmé, že jak v roce 2009 dle ustanovení § 10 odst. 1 SZDPH tak v roce 2010 dle ustanovení § 10 ZDPH je místo plnění v Polsku (tj. tam, kde se nachází nemovitost, ke které se tato služba vztahuje), tato služba není tedy předmětem daně v České republice. Osoba povinná přiznat a zaplatit daň je tedy OPD z Polska, přijetím této služby se stává osobou registrovanou k dani v Polsku a polskou daň musí přiznat již z této služby.

Příklad č. 7 – DIČ ABC, s.r.o. byla provedena nakládka zboží související s přepravou zboží z ČR do Německa pro ORD v Německu za 20.000 Kč. Stanovení místa plnění, vyhodnocení, zda dané plnění je předmětem daně, povinnost přiznat daň na výstupu a vztah k souhrnnému hlášení je znázorněno v Tab. 4.7.

Tab. 4.7 – Rozhodné skutečnosti pro stanovení daně z přidané hodnoty u Příkladu č. 7

Rok	2009	2010
Místo plnění	Německo	Německo
Dle ustanovení	§ 10 odst. 5 SZDPH	§ 9 odst. 1 ZDPH
Předmět daně v ČR	ne	ne
Osoba povinná přiznat a zaplatit správci daně daň	-	-
Dle ustanovení	-	-
Česká DPH	-	-
Vstupuje x nevstupuje do souhrnného hlášení	nevstupuje	vstupuje

Zdroj: Vlastní zpracování.

Z Tab. 4.7 je patrné, že místo plnění v roce 2009 bylo stanoveno dle § 10 odst. 5 SZDPH v Německu (tj. tam, kde má poskytovatel služby sídlo nebo místo podnikání), tato služba tedy není předmětem daně v České republice. V roce 2010 se místo plnění stanovuje dle obecného ustanovení § 9 odst. 1 ZDPH (tj. tam, kde má poskytovatel služby sídlo nebo místo podnikání), tedy v Německu. V tomto případě tato služba není předmětem daně v České republice, společnost ABC, s.r.o. má však povinnost uvést tuto službu dle § 102 odst. 1 písm. d) ZDPH v souhrnném hlášení.

Příklad č. 8 – DIČ ABC, s.r.o. byla provedena nakládka zboží související s přepravou zboží na území ČR pro ORD v Německu za 20.000 Kč. Stanovení místa plnění, vyhodnocení, zda dané plnění je předmětem daně, povinnost přiznat daň na výstupu a vztah k souhrnnému hlášení je zobrazeno v Tab. 4.8.

Tab. 4.8 – Rozhodné skutečnosti pro stanovení daně z přidané hodnoty u Příkladu č. 8

Rok	2009	2010
Místo plnění	ČR	Německo
Dle ustanovení	§ 10 odst. 4 písm. b) SZDPH	§ 9 odst. 1 ZDPH
Předmět daně v ČR	ano	ne
Osoba povinná přiznat a zaplatit správci daně daň	DIČ ABC, s.r.o.	-
Dle ustanovení	§ 108 odst. 1 písm. a) SZDPH	-
Česká DPH	4.000 Kč	-
Vstupuje x nevstupuje do souhrnného hlášení	nevstupuje	vstupuje

Zdroj: Vlastní zpracování.

Z Tab. 4.8 lze vyčíst, že místo plnění v roce 2009 bylo stanoveno dle § 10 odst. 4 písm. b) SZDPH v České republice (tj. tam, kde je tato služba fyzicky uskutečňována), a poskytovateli služby společnosti ABC, s.r.o. vznikla dle ustanovení § 108 odst. 1 písm. a) SZDPH povinnost přiznat a zaplatit českému správci daně daň ve výši 4.000 Kč. V roce 2010 se místo plnění stanovuje dle obecného ustanovení § 9 odst. 1 ZDPH (tj. tam, kde má poskytovatel služby sídlo nebo místo podnikání), tedy v Německu. V tomto případě tato služba není předmětem daně v České republice, společnost ABC, s.r.o. má však povinnost uvést tuto službu dle § 102 odst. 1 písm. d) ZDPH v souhrnném hlášení.

Příklad č. 9 – Německý občan si koupil na dovolené v ČR elektroniku, kterou si nechal převést DIČ ABC, s.r.o. domů do Německa za 20.000 Kč. Stanovení místa plnění, vyhodnocení, zda daně plnění je předmětem daně, povinnost přiznat daň na výstupu a vztah k souhrnnému hlášení je znázorněno v Tab. 4.9.

Tab. 4.9 – Rozhodné skutečnosti pro stanovení daně z přidané hodnoty u Příkladu č. 9

Rok	2009	2010
Místo plnění	ČR	ČR
Dle ustanovení	§ 10 odst. 2 SZDPH	§ 10f odst. 2 ZDPH
Předmět daně v ČR	ano	ano
Osoba povinná přiznat a zaplatit správci daně daň	DIČ ABC, s.r.o.	DIČ ABC, s.r.o.
Dle ustanovení	§ 108 odst. 1 písm. a) SZDPH	§ 108 odst. 1 písm. a) ZDPH
Česká DPH	4.000 Kč	4.000 Kč
Vstupuje x nevstupuje do souhrnného hlášení	nevstupuje	nevstupuje

Zdroj: Vlastní zpracování.

Z Tab. 4.9 lze vyčíst, že místo plnění v roce 2009 bylo stanoveno dle § 10 odst. 2 SZDPH v České republice (tj. tam, kde se nachází místo zahájení přepravy), a poskytovateli této služby společnosti ABC, s.r.o. vzniká povinnost přiznat a zaplatit českému správci daně daň ve výši 4.000 Kč. V roce 2010 se místo plnění stanovuje dle nového ustanovení § 10f odst. 2 ZDPH (tj. tam, kde se nachází místo zahájení přepravy), tedy v České republice. V tomto případě vzniká společnosti ABC, s.r.o., tedy poskytovateli služby, povinnost přiznat a zaplatit správci daně daň ve výši 4.000 Kč.

Příklad č. 10 – ORD v Německu provedla zateplení nemovitosti, která je sídlem DIČ ABC, s.r.o. za 20.000 Kč. Stanovení místa plnění, vyhodnocení, zda dané plnění je předmětem daně, povinnost přiznat daň na výstupu a vztah k souhrnnému hlášení je vyobrazeno v Tab. 4.10.

Tab. 4.10 – Rozhodné skutečnosti pro stanovení daně z přidané hodnoty u Příkladu č. 10

Rok	2009	2010
Místo plnění	ČR	ČR
Dle ustanovení	§ 10 odst. 1 SZDPH	§ 10 ZDPH
Předmět daně v ČR	ano	ano
Osoba povinná přiznat a zaplatit správci daně daň	DIČ ABC, s.r.o.	DIČ ABC, s.r.o.
Dle ustanovení	§ 108 odst. 1 písm. b) SZDPH	§ 108 odst. 1 písm. c) ZDPH
Česká DPH	4.000 Kč	4.000 Kč
Vstupuje x nevstupuje do souhrnného hlášení	nevstupuje	nevstupuje

Zdroj: Vlastní zpracování.

Z Tab. 4.10 je zřejmé, že místo plnění v roce 2009 bylo stanoveno dle § 10 odst. 1 SZDPH v České republice (tj. tam, kde se nachází nemovitost, ke které se tato služba vztahuje), a příjemci této služby společnosti ABC, s.r.o. vzniká dle ustanovení § 108 odst. 1 písm. b) SZDPH povinnost přiznat a zaplatit českému správci daně daň ve výši 4.000 Kč. V roce 2010 se místo plnění stanovuje dle nového ustanovení § 10 ZDPH (tj. tam, kde se nachází nemovitost, ke které se tato služba vztahuje), tedy v České republice. Společnost ABC, s.r.o. jako příjemci služby vzniká dle ustanovení § 108 odst. 1 písm. c) ZDPH povinnost přiznat a zaplatit správci daně daň ve výši 4.000 Kč.

Příklad č. 11 – ORD v Německu byla provedena přeprava zboží z Německa do ČR pro DIČ ABC, s.r.o. za 20.000 Kč. Stanovení místa plnění, vyhodnocení, zda dané plnění je předmětem daně, povinnost přiznat daň na výstupu a vztah k souhrnnému hlášení je znázorněno v Tab. 4.11.

Tab. 4.11 – Rozhodné skutečnosti pro stanovení daně z přidané hodnoty u Příkladu č. 11

Rok	2009	2010
Místo plnění	ČR	ČR
Dle ustanovení	§ 10 odst. 2 SZDPH	§ 9 odst. 1 ZDPH
Předmět daně v ČR	ano	ano
Osoba povinná přiznat a zaplatit správci daně daň	DIČ ABC, s.r.o.	DIČ ABC, s.r.o.
Dle ustanovení	§ 108 odst. 1 písm. b) SZDPH	§ 108 odst. 1 písm. b) ZDPH
Česká DPH	4.000 Kč	4.000 Kč
Vstupuje x nevstupuje do souhrnného hlášení	nevstupuje	nevstupuje

Zdroj: Vlastní zpracování.

Z Tab. 4.11 je patrné, že při určení místa plnění v roce 2009 se postupovalo dle § 10 odst. 2 SZDPH, v tomto případě se za místo plnění považovala České republice (tj. tam, kde se nachází místo zahájení přepravy) a příjemci služby společnosti ABC, s.r.o. vznikla dle ustanovení § 108 odst. 1 písm. b) SZDPH povinnost přiznat a zaplatit českému správci daně daň ve výši 4.000 Kč. V roce 2010 se postupuje při určení místa plnění dle obecného ustanovení § 9 odst. 1 ZDPH (tj. tam, kde má příjemce služby sídlo nebo místo podnikání), tedy v České republice a příjemci služby společnosti ABC, s.r.o. vzniká dle ustanovení § 108 odst. 1 písm. b) ZDPH povinnost přiznat a zaplatit českému správci daně daň ve výši 4.000 Kč.

Příklad č. 12 – ORD v Německu byla provedena nakládka zboží související s přepravou zboží na území Německa pro DIČ ABC, s.r.o. za 20.000 Kč. Stanovení místa plnění, vyhodnocení, zda dané plnění je předmětem daně, povinnost přiznat daň na výstupu a vztah k souhrnnému hlášení je vyobrazeno v Tab. 4.12.

Tab. 4.12 – Rozhodné skutečnosti pro stanovení daně z přidané hodnoty u Příkladu č. 12

Rok	2009	2010
Místo plnění	Německo	ČR
Dle ustanovení	§ 10 odst. 4 písm. b) SZDPH	§ 9 odst. 1 ZDPH
Předmět daně v ČR	ne	ano
Osoba povinná přiznat a zaplatit správci daně daň	-	DIČ ABC, s.r.o.
Dle ustanovení	-	§ 108 odst. 1 písm. b) ZDPH
Česká DPH	-	4.000 Kč
Vstupuje x nevstupuje do souhrnného hlášení	nevstupuje	nevstupuje

Zdroj: Vlastní zpracování.

Z Tab. 4.12 lze vyčíst, že v roce 2009 bylo místo plnění ustanoveno dle § 10 odst. 4 písm. b) SZDPH v Německu (tj. tam, kde se služba fyzicky uskutečňuje), tato služba není v tomto případě předmětem daně v ČR. V roce 2010 se postupuje při určení místa plnění dle obecného ustanovení § 9 odst. 1 ZDPH (tj. tam, kde má příjemce služby sídlo nebo místo podnikání), tedy v České republice a příjemci služby společnosti ABC, s.r.o. vzniká dle ustanovení § 108 odst. 1 písm. b) ZDPH povinnost přiznat a zaplatit českému správci daně daň ve výši 4.000 Kč.

Příklad č. 13 – ORD v Německu provedla recyklaci odpadů pro společnost DIČ ABC, s.r.o. za 20.000 Kč. Stanovení místa plnění, vyhodnocení, zda dané plnění je předmětem daně, povinnost přiznat daň na výstupu a vztah k souhrnnému hlášení ukazuje Tab. 4.13.

Tab. 4.13 – Rozhodné skutečnosti pro stanovení daně z přidané hodnoty u Příkladu č. 13

Rok	2009	2010
Místo plnění	Německo	ČR
Dle ustanovení	§ 9 odst. 1 SZDPH	§ 9 odst. 1 ZDPH
Předmět daně v ČR	ne	ano
Osoba povinná přiznat a zaplatit správci daně daň	-	DIČ ABC, s.r.o.
Dle ustanovení	-	§ 108 odst. 1 písm. b) ZDPH
Česká DPH	-	4.000 Kč
Vstupuje x nevstupuje do souhrnného hlášení	nevstupuje	nevstupuje

Zdroj: Vlastní zpracování.

Z Tab. 4.13 plyne skutečnost, že v roce 2009 bylo místo plnění stanoveno dle obecného ustanovení § 9 odst. 1 SZDPH v Německu (tj. tam, kde má poskytovatel služby sídlo nebo místo podnikání), tato služba není v tomto případě předmětem daně v ČR. V roce 2010 se postupuje při určení místa plnění dle nového ustanovení § 9 odst. 1 ZDPH (tj. tam, kde má příjemce služby sídlo nebo místo podnikání), tedy v České republice a společnost ABC, s.r.o. má tedy povinnost přiznat a zaplatit českému správci daně daň ve výši 4.000 Kč.

Příklad č. 14 – ORD v Německu poskytla reklamní službu pro DIČ ABC, s.r.o. za 20.000 Kč. Stanovení místa plnění, vyhodnocení, zda dané plnění je předmětem daně, povinnost přiznat daň na výstupu a vztah k souhrnnému hlášení je zobrazeno Tab. 4.14.

Tab. 4.14 – Rozhodné skutečnosti pro stanovení daně z přidané hodnoty u Příkladu č. 14

Rok	2009	2010
Místo plnění	ČR	ČR
Dle ustanovení	§ 10 odst. 7 SZDPH	§ 9 odst. 1 ZDPH
Předmět daně v ČR	ano	ano
Osoba povinná přiznat a zaplatit správci daně daň	DIČ ABC, s.r.o.	DIČ ABC, s.r.o.
Dle ustanovení	§ 108 odst. 1 písm. b) SZDPH	§ 108 odst. 1 písm. b) ZDPH
Česká DPH	4.000 Kč	4.000 Kč
Vstupuje x nevstupuje do souhrnného hlášení	nevstupuje	nevstupuje

Zdroj: Vlastní zpracování.

Z Tab. 4.14 je patrné, že při určení místa plnění v roce 2009 se postupovalo dle § 10 odst. 7 SZDPH, v tomto případě se za místo plnění považovala České republice (tj.

v tuzemsku) a příjemci služby společnosti ABC, s.r.o. vznikla dle ustanovení § 108 odst. 1 písm. b) SZDPH povinnost přiznat a zaplatit českému správci daně daň ve výši 4.000 Kč. V roce 2010 se postupuje při určení místa plnění dle obecného ustanovení § 9 odst. 1 ZDPH (tj. tam, kde má příjemce služby sídlo nebo místo podnikání), tedy v České republice a příjemci služby společnosti ABC, s.r.o. vzniká dle ustanovení § 108 odst. 1 písm. b) ZDPH povinnost přiznat a zaplatit českému správci daně daň a to ve výši 4.000 Kč.

Shrnutí

Společnost ABC, s.r.o. má za tato plnění povinnost přiznat a zaplatit správci daně daň jak ukazuje Tab. 4.15.

Tab. 4.15 – Výše daně, kterou má společnost ABC, s.r.o. povinnost přiznat a zaplatit českému správci daně v roce 2009 a v roce 2010

Rok	2009	2010
Poskytnuté služby	24.000 Kč	12.000 Kč
Přijaté služby	12.000 Kč	20.000 Kč
Celkem	36.000 Kč	32.000 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování.

Z Tab. 4.15 je patrné, že v roce 2009 má povinnost společnost ABC, s.r.o. přiznat a zaplatit daň za poskytnuté služby ve výši 24.000 Kč (výše této částky je vypočtena jako součet částek ve výši 4.000 Kč u Příkladu č. 1, Příkladu č. 2, Příkladu č. 3, Příkladu č. 4, Příkladu č. 8 a Příkladu č. 9), v roce 2010 má tuto povinnost ve výši 12.000 Kč (výše této částky je vypočtena jako součet částek ve výši 4.000 Kč u Příkladu č. 2, Příkladu č. 4 a Příkladu č. 9). Tato skutečnost je způsobena tím, že po novele ZDPH, tedy v roce 2010 se zásadním způsobem změnilo základní pravidlo pro stanovení místa plnění u přeshraničních služeb, neboť ze základního pravidla dle ustanovení § 9 odst. 1 ZDPH vyplývá, že pokud je služba poskytnuta osobě povinné k dani, je místem plnění právě místo, kde má tato osoba, tedy příjemce služby sídlo nebo místo podnikání.

Za přijaté služby má povinnost společnost ABC, s.r.o. přiznat a zaplatit daň ve výši 12.000 Kč (výše této částky je vypočtena jako součet částek ve výši 4.000 Kč u Příkladu č. 10, Příkladu č. 11 a Příkladu č. 14) v roce 2009 a 20.000 Kč (výše této částky je vypočtena jako součet částek ve výši 4.000 Kč u Příkladu č. 10, Příkladu č. 11, Příkladu č. 12, Příkladu č. 13 a Příkladu č. 14) v roce 2010. Při takto daných podmínkách je zřejmé, že společnost

ABC, s.r.o. má celkovou povinnost přiznat a zaplatit daň v roce 2009 ve výši 36.000 Kč a v roce 2010 v celkové výši 32.000 Kč. Daňové přiznání společnosti ABC, s.r.o. v roce 2009 a v roce 2010 – viz Příloha č. 5 a Příloha č. 6 práce.

Z hlediska výše daňové povinnosti je změna v oblasti služeb pro společnost ABC, s.r.o. příznivá, ačkoliv je nutné mít na zřeteli, že společnost ABC, s.r.o. vystupuje v roli „plátce“ a nikoliv poplatníka daně, tj. pokud dochází k oboustrannému plnění pohledávek a závazků z hlediska peněžního vypořádání a přijaté zdanitelné služby jsou využity k plněním, u nichž má společnost ABC, s.r.o. plný nárok na odpočet daně, pak pro plátce daně jsou tyto změny finančně neutrální. Nicméně společnosti od 1. ledna 2010 vznikla další administrativní povinnost, a to v podobně podávání souhrnného hlášení. Rovněž tak narůstá pravděpodobnost sankcí ze strany správce daně, neboť plátce daně nemusí plně a správně reflektovat veškeré povinnosti nastalé v souvislosti se změnou ZDPH.

5 Závěr

Přistoupením České republiky k Evropské unii došlo k podstatným změnám mimo jiné také u daně z přidané hodnoty, kterou bylo nutno harmonizovat v souladu s právem Evropského společenství. V této souvislosti vstoupil 1. května 2004 v platnost zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který byl již několikrát novelizován. Novela zákona č. 87/2009 Sb., s účinností od 1. ledna 2010, která byla do zákona začleněna zejména z důvodu implementace směrnice Rady 2008/8/ES, jež zásadně změnila pravidla pro stanovení místa plnění u poskytnutých a přijatých služeb a tím i v některých případech osobu, která je povinná přiznat a zaplatit daň správci daně.

První část práce je zaměřena na obecnou daňovou teorii, vymezení základních pojmů týkajících se daní, jejich funkce, klasifikace podle různých hledisek. Pro tuto práci je stěžejní zvláště daň z přidané hodnoty, která je podrobněji rozpracována, tj. její charakteristika, výhody a nevýhody, způsob výpočtu, sazby daně a vztah k rozpočtu Evropské unie. Nadále je popsána daňová soustava v České republice, kde jsou rozebrány jednotlivé daně.

Druhá část práce je věnována daňové harmonizaci, jsou zmíněny orgány Evropské unie, které působí v oblasti daňové politiky. Daňová harmonizace, tedy sbližování či sjednocování daňových systémů je prováděna v rámci Evropské unie především prostřednictvím směrnic a nařízení, které se řadí mezi tzv. normy evropského sekundárního práva. Náplní této kapitoly je také harmonizace daně z přidané hodnoty, ve které jsou popisovány dva rozdílné způsoby nepřímého zdanění, které evropské státy používaly před harmonizací daně z přidané hodnoty. V této souvislosti jsou zmíněny zejména dva principy zdaňování a to princip země původu a princip země určení, které hrají významnou úlohu při stanovení místa plnění.

Třetí část práce se zaměřuje na změny jak v obecném pravidlu při stanovení místa plnění u poskytnutých a přijatých služeb, tak i na změny u speciálně vyjmenovaných služeb, u kterých se místo plnění určí odlišným způsobem. Se změnou místa plnění nastaly i změny osob, které mají povinnost přiznat ve svém daňovém přiznání daň a tuto daň zaplatit správci daně. Zcela nově vznikla povinnost vykazování služeb v souhrnném hlášení. Pro potřeby dalšího výkladu ZDPH bylo nutné vymezit osoby kterým nebo kterými je služba poskytnuta.

Tato pravidla jsou aplikována na konkrétní poskytnuté a přijaté služby u smyšleného plátce daně společnosti ABC, s.r.o., která má sídlo a místo podnikání v České republice. U služeb, které jsou společností ABC, s.r.o. poskytovány a zároveň se řadí mezi služby, u kterých se při stanovení místa plnění postupuje dle obecného pravidla, se v mnoha případech přesouvá místo plnění po novele na příjemce této služby. Daňová povinnost však zůstává společnosti ABC, s.r.o. zachována v případě, že služba je poskytnuta osobě nepovinné k dani, tedy zejména občanovi. Tato skutečnost se však stává pro společnost ABC, s.r.o. opačnou v případě, že se stává příjemcem služby, neboť je osobou povinnou k dani. Tyto změny způsobily, že v roce 2009 měla společnost ABC, s.r.o. daňovou povinnost za poskytnuté služby ve výši 24.000 Kč, v roce 2010 již ve výši 12.000 Kč.

Společnosti ABC, s.r.o. však vzniká také daňová povinnost za přijaté služby. V roce 2009, kdy nebyla povinná přiznat a zaplatit daň u služeb, které přijala od osoby povinné k dani, a u nichž se místo plnění stanovilo dle obecného pravidla, měla daňovou povinnost ve výši 12.000 Kč. V roce 2010 se však tato daňová povinnost přesunula na příjemce služby, který je zároveň osobou povinnou k dani a společnosti ABC, s.r.o. tak vzniká za přijaté služby daňová povinnost ve výši 20.000 Kč.

Nicméně je nutné mít na zřeteli, že některé speciálně vyjmenované služby se mnohdy po novele již za tyto speciálně vyjmenované služby nepovažují a postupuje se u nich při stanovení místa plnění dle obecného pravidla, jedná se například o nakládku zboží, která souvisí přímo s přepravou a je poskytována osobě povinné k dani nebo přepravu zboží, a to uskutečňovanou jak na území jednoho státu, tak v rámci členských států navzájem, nebo reklamní službu poskytnutou osobě povinné k dani. Nastaly však také změny, které nově zařadily mezi služby speciálně vyjmenované, služby patřící před novelou mezi takové služby, u kterých se místo plnění stanovovalo podle obecného pravidla. Jde například o poskytnutí krátkodobého nájmu dopravního prostředku.

Celková daňová povinnost společnosti ABC, s.r.o. byla v roce 2009 vypočtena ve výši 36.000 Kč a v roce 2010 ve výši 32.000 Kč. Z toho vyplývá, že změna v určení místa plnění je pro společnost ABC, s.r.o. jako pro převážného poskytovatele služeb příznivá. Od 1. ledna 2010 však nově vznikají společnosti administrativní i časové náklady v souvislosti s podáváním souhrnného hlášení i za služby. Nelze však na základě této fiktivní společnosti a vybraných situací posuzovat skutečný dopad na český státní rozpočet – tj. zda poklesne

inkaso z DPH, neboť k takovému úsudku jsou zapotřebí data o všech druzích služeb a jejich množství poskytované mezi Českou republikou a jinými členskými státy Evropské unie.

Nutno uvést, že se nejedná o poslední úpravu ZDPH, neboť bude z důvodu postupného nabytí účinnosti jednotlivých ustanovení směrnice Rady 2008/8/ES docházet k dalším změnám v oblasti stanovení místa plnění, a to k 1. lednu 2011, k 1. lednu 2013 a k 1. lednu 2015.

Seznam použité literatury

Knihy, příspěvky ve sborníku

1. BENDA, V. *Daň z přidané hodnoty 2009*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2009. 145 s. ISBN 978-80-7357-426-0.
2. BREJCHA, P. *Judikatura Soudního dvora ES v oblasti DPH*. 1. vyd. Hradec Králové: Century CZ, 2006. 448 s. ISBN neuvedeno.
3. DRÁBOVÁ, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. 2. aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2009. 609 s. ISBN 978-80-7357-440-6.
4. GALOČÍK, S.; PAIKERT, O. *DPH 2009*. 5. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2009. 256 s. ISBN 978-80-247-2804-9.
5. HOLUBOVÁ, O. *Výklad vybraných pojmů*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 137 s. ISBN 978-80-7357-233-4.
6. JOKLOVÁ, K. a kolektiv. *Aktualizovaná a rozšířená pravidla pro volný pohyb služeb a svobodu usazování v EU*. 1. aktualiz. vyd. Praha: Svaz obchodu a cestovního ruchu České republiky, 2008. 81 s. ISBN 978-80-254-2806-1.
7. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 3. přeprac. vyd. Praha: ASPI, 2003. 263 s. ISBN 80-86395-84-7.
8. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 2. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2000. 225 s. ISBN 80-902752-2-2.
9. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2005. 112 s. ISBN 80-7357-092-0.
10. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. 2. aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2009. 120 s. ISBN 978-80-7357-423-9.
11. LEDVINKOVÁ, J. *Novela zákona o DPH 2009 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 3. vyd. Praha: VOX, 2009. 220 s. ISBN 978-80-86324-77-7.
12. NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2005. 235 s. ISBN 80-7357-142-0.
13. NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2008. 257 s. ISBN 978-80-7357-386-7.
14. POŘÍZKOVÁ, B.; HORTOVÁ Z. *Přehled judikatury ve věcech daně z přidané hodnoty*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. 423 s. ISBN 978-80-7357-319-5.

15. ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 2. vyd. Praha: Linde, 2007. 255 s. ISBN 978-80-7201-649-5.
16. ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 3. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2009. 354 s. ISBN 978-80-7201-746-1.
17. ŠIROKÝ, J. *Daňová teorie s praktickou aplikací*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003. 249 s. ISBN 80-7179-413-9.
18. TICHÝ L.; HRÁDEK, J.; VLASTNÍK, J. *Princip země původu v komunitárním právu*. 1. vyd. Praha: Karolinum, 2009. 83 s. ISBN 978-80-246-1763-3.
19. VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ L. *Daňový systém ČR 2008*. 9. aktualiz. vyd. Praha: VOX, 2008. 319 s. ISBN 978-80-86324-72-2.

Zákony

1. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném do 31. 12. 2009
2. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
3. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
4. Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí
5. Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí
6. Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční
7. Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních
8. Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů

Směrnice

1. Směrnice Rady 67/227/EHS
2. Směrnice Rady 67/228/EHS
3. Směrnice Rady 69/463/EHS
4. Směrnice Rady 71/401/EHS
5. Směrnice Rady 72/250/EHS
6. Směrnice Rady 77/388/EHS
7. Směrnice Rady 91/860/EHS
8. Směrnice Rady 92/77/EHS
9. Směrnice Rady 2006/112/ES
10. Směrnice Rady 2008/8/ES

Tištěná periodika

1. HOLUBOVÁ, O. Novela zákona o DPH 2009 – místo plnění u nehmotných služeb. *DPH aktuálně*, 2009, roč. 6, č. 4, s. 1 - 4. ISSN 1214-7540.
2. NOVÁKOVÁ, M. Novela zákona o DPH 2010 – poskytování služeb v rámci EU a třetích zemí od 1. 1. 2010. *DPH aktuálně*, 2010, roč. 7, č. 3, s. 1 - 10. ISSN 1214-7540.
3. KUNEŠ, Z. Stanovení místa plnění při poskytnutí služby po 1. 1. 2010 v zákoně o dani z přidané hodnoty. *Daně a finance*, 2010, roč. 18, č. 4, s. 14 - 21. ISSN 1801-6006.
4. NOVÁKOVÁ, M. Novela zákona o DPH 2010 – poskytování služeb v rámci EU a třetích zemí od 1. 1. 2010 – 1. část. *DPH aktuálně*, 2010, roč. 7, č. 1, s. 1 - 4. ISSN 1214-7540.
5. NOVÁKOVÁ, M. Novela zákona o DPH 2010 – poskytování služeb v rámci EU a třetích zemí od 1. 1. 2010 – 2. část. *DPH aktuálně*, 2010, roč. 7, č. 2, s. 1 - 6. ISSN 1214-7540.

Elektronické zdroje

1. Ministerstvo financí České republiky. *Historie ministerstva* [online]. [cit. 2010-03-13]. Dostupný z WWW: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/hs.xsl/historie_min.html.
2. Ministerstvo financí České republiky. *Úhrnná výše příjmů a výdajů státního rozpočtu* [online]. [cit. 2010-03-17]. Dostupný z WWW: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/487_2009_P1_pdf.pdf.
3. Ministerstvo financí České republiky. *Plnění státního rozpočtu ČR za leden 2010* [online]. [cit. 2010-03-01]. Dostupný z WWW: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/tiskove_zpravy_52965.html.
4. Ministerstvo financí České republiky [online]. [cit. 2010-03-13]. Dostupný z WWW: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/eu_rozpocet_vlastni_zdroje.html.

Seznam zkratk

DPH	daň z přidané hodnoty
ESD	Evropský soudní dvůr
GJ	gigajoul
HND	hrubý národní důchod
MWh	megawatthodina
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OPD	osoba povinná k dani
ORD	osoba registrovaná k dani v jiném členském státě
SZDPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném do 31. 12. 2009
ZDPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
ZOPD	zahraniční osoba povinná k dani
ZOSD	zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních
ZOSVR	zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 9. července 2010

.....
jméno a příjmení studenta

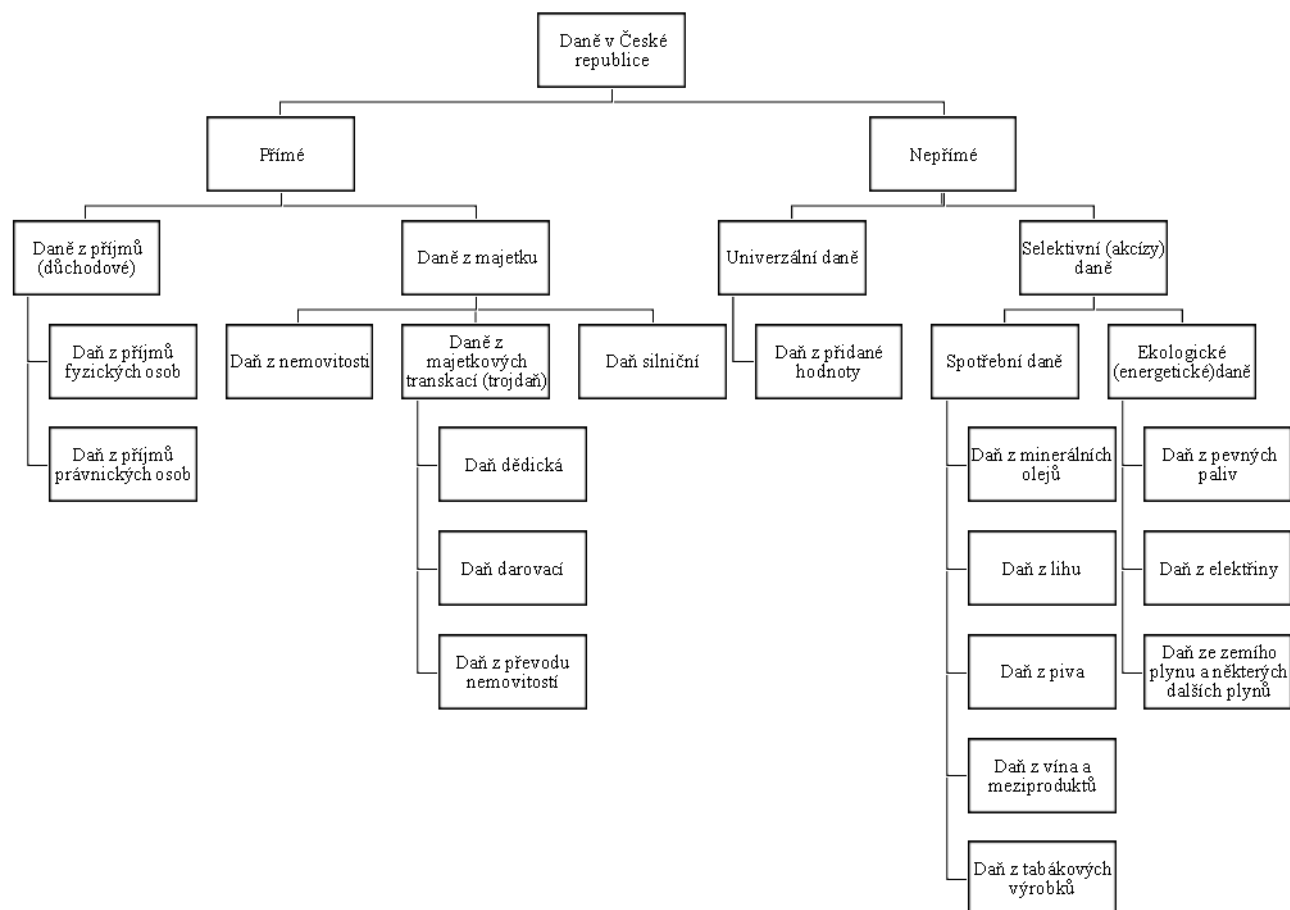
Adresa trvalého pobytu studenta:

Františka Čechury 4471/12, Ostrava – Poruba 708 00

Seznam příloh

- Příloha č. 1 Členění daní v České republice dle stavu platného k 1. 1. 2010
- Příloha č. 2 Služby vymezené dle ustanovení § 10 odst. 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném do 31. 12. 2009
- Příloha č. 3 Služby osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně dle ustanovení § 51 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném do 31. 12. 2009
- Příloha č. 4 Služby dle ustanovení § 10h zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném od 1. 1. 2010
- Příloha č. 5 Daňové přiznání společnosti ABC, s.r.o. v roce 2009
- Příloha č. 6 Daňové přiznání společnosti ABC, s.r.o. v roce 2010

Příloha č. 1: Členění daní v České republice dle stavu platného k 1. 1. 2010



Zdroj: (Vančurová, Láchová 2008: 38 a 42) Vlastní úprava.

Příloha č. 2: Služby vymezené dle ustanovení § 10 odst. 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění platném do 31. 12. 2009

- a) převod a postoupení autorského práva, patentu, licence, ochranné známky a podobného práva,
- b) reklamní služba,
- c) poradenská, inženýrská, konzultační, právní, účetní a jiná podobná služba, stejně jako zpracování dat, poskytnutí informací, překladatelské a tlumočnické služby,
- d) bankovní, finanční a pojišťovací služby, s výjimkou nájmu bezpečnostních schránek,
- e) poskytnutí pracovní síly,
- f) nájem movité věci, s výjimkou všech druhů prostředků pro dopravu,
- g) telekomunikační služba,
- h) rozhlasové a televizní sílání,
- i) elektronická služba,
- j) přijetí závazku zdržet se zcela nebo zčásti v pokračování nebo vykonávání podnikatelské činnosti nebo práva uvedeného v tomto odstavci,
- k) poskytnutí služby osobou, která jedná jménem a na účet jiné osoby, která spočívá v zajištění služby uvedené v tomto odstavci,
- l) poskytnutí přístupu k přepravní a distribuční soustavě pro plyn nebo přenosové a distribuční soustavě pro elektřinu a poskytnutí přepravy a distribuce plynu nebo přenosu a distribuce elektřiny prostřednictvím těchto soustav, včetně přímo souvisejících služeb.

Zdroj: Převzato ze SZDPH.

Příloha č. 3: Služby osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně dle ustanovení § 51 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění platném do 31. 12. 2009

- a) poštovní služby,
- b) rozhlasové a televizní vysílání,
- c) finanční činnosti,
- d) pojišťovací činnosti,
- e) převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení,
- f) výchova a vzdělávání,
- g) zdravotnické služby a zboží,
- h) sociální pomoc,
- i) provozování loterií a jiných podobných her,
- j) ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet dle ustanovení § 61 SZDPH.

Zdroj: Převzato ze SZDPH.

Příloha č. 4: Služby dle ustanovení § 10h zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění platném od 1. 1. 2010

- a) převod a postoupení autorského práva, patentu, licence, ochranné známky a podobného práva,
- b) reklamní služba,
- c) poradenská, inženýrská, konzultační, právní, účetní a jinou podobnou službu, stejně jako zpracování dat a poskytnutí informací,
- d) přijetí závazku zdržet se zcela nebo zčásti uskutečňování ekonomické činnosti nebo práva,
- e) bankovní, finanční a pojišťovací služby, s výjimkou nájmu bezpečnostních schránek,
- f) poskytnutí pracovníků,
- g) nájem movitého hmotného majetku, s výjimkou dopravních prostředků,
- h) poskytnutí přístupu k přepravní a distribuční soustavě pro elektřinu a poskytnutí přepravy a distribuce plynu nebo přenosu a distribuce elektřiny prostřednictvím těchto soustav, včetně poskytnutí přímo souvisejících služeb,
- i) telekomunikační služba,
- j) služba rozhlasového a televizního vysílání,
- k) elektronicky poskytovaná služba.

Zdroj: Převzato ze ZDPH.

Příloha č. 5: Daňové přiznání společnosti ABC, s.r.o. v roce 2009

C. ODDÍL - daň z přidané hodnoty					
I. Zdanitelná plnění					
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 18)	základní	1	120 000	24 000	
	snížená	2			
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16 a § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3	základní	3			
	snížená	4			
Poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě (§ 15)	základní	5	60 000	12 000	
	snížená	6			
Dovoz zboží (§ 23 odst. 3 a 4)	základní	7			
	snížená	8			
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4)		9			
Dodání zlata podle zvláštního režimu (§ 92a odst. 2)		10			
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátcce při jejich přijetí (§ 15)	základní	11			
	snížená	12			
II. Plnění osvobozená a s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně					Hodnota
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)				20	
Poskytnutí služeb s místem plnění mimo tuzemsko osobě registrované k dani v jiném členském státě (§ 24a)				21	20 000
Vývoz zboží (§ 66)				22	
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)				23	
Zasílání zboží do jiného členského státu (§ 18)				24	
Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 89, § 90, § 92, § 92a)				25	
III. Doplnující údaje					
Zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu (§ 17) prostřední osobou			30	Pořízení zboží	Dodání zboží
IV. Nárok na odpočet daně					
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40			
	snížená	41			
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad	základní	42			
	snížená	43			
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 12	základní	44	60 000	12 000	
	snížená	45			
Odpočet při změně režimu (§ 74)		46			
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45 + 46)		47		12 000	
z toho hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 78 odst. 2		48			
V. Krácení nároku na odpočet daně					
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně		50			
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 3)		51	S nárokem na odpočet	Bez nároku na odpočet	
Vypočtená poměrná část odpočtu daně (§ 76)		52	Koeficient	Odpočet	
Vypořádaní odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)		53	Vypořádací koeficient	Změna odpočtu	
VI. Výpočet daňové povinnosti					
Úprava odpočtu daně (§ 78)		60			
Vyrovnání odpočtu daně (§ 79)		61			
Vrácení daně (§ 84)		62			
Daň na výstupu (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 - 62)		63		36 000	
Odpočet daně (47 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60 + 61)		64		12 000	
Vlastní daňová povinnost (63 - 64)		65		24 000	
Nadměrný odpočet (64 - 63)		66			
Rozdíl proti poslední známé daňové povinnosti při podání dodatečného daňového přiznání (63 - 64)		67			
Záznamy finančního úřadu:					
Finanční úřad přiznanou daň vyměřil/dodatečně vyměřil a předešel podle § 46 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění					
pozdějších předpisů, dne					
Podpis úřednického pracovníka správce daně					
Formulář zpracovala ASPEKT HM, daňová, účetní a auditorská kancelář, www.danovapriznani.cz, business.center.cz					

Zdroj: Ministerstvo financí České republiky - tiskopis č. 15. Vlastní výpočty.

Příloha č. 6: Daňové přiznání společnosti ABC, s.r.o. v roce 2010

C. ODDÍL - daň z přidané hodnoty				
I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 18)	základní	1	60 000	12 000
	snížená	2		
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3	základní	3		
	snížená	4		
Přijetí služby od osoby registrované k dani v jiném členském státě (§ 108)	základní	5	100 000	20 000
	snížená	6		
Dovoz zboží (§ 23)	základní	7		
	snížená	8		
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4)		9		
Dodání zlata podle zvláštního režimu (§ 92a odst. 2)		10		
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátce při jejich přijetí (§ 108)	základní	11		
	snížená	12		
II. Plnění osvobozená a s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně				Hodnota
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)				20
Poskytnutí služeb s místem plnění mimo tuzemsko osobě registrované k dani v jiném členském státě (§ 24a)				21
Vývoz zboží (§ 66)				22
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)				23
Zasílání zboží do jiného členského státu (§ 18)				24
Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 89, § 90, § 92, § 92a)				25
III. Doplňující údaje				
Zjednodušený postup při dodání zboží formou třistranného obchodu (§ 17) prostřední osobou			30	Pořízení zboží Dodání zboží
IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40		
	snížená	41		
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad	základní	42		
	snížená	43		
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 12	základní	44	100 000	20 000
	snížená	45		
Odpočet daně při změně režimu (§ 74)		46		
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45 + 46)		47		20 000
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 78 odst. 2		48		
V. Krácení nároku na odpočet daně				
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně		50		
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 3)		51	S nárokem na odpočet	Bez nároku na odpočet
Vypočtená poměrná část odpočtu daně (§ 76)		52	Koeficient	Odpočet
Vypořádaní odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)		53	Vypořádací koeficient	Změna odpočtu
VI. Výpočet daňové povinnosti				
Úprava odpočtu daně (§ 78)		60		
Vyrovnaní odpočtu daně (§ 79)		61		
Vrácení daně (§ 84)		62		
Daň na výstupu (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 - 62)		63		32 000
Odpočet daně (47 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60 + 61)		64		20 000
Vlastní daňová povinnost (63 - 64)		65		12 000
Nadměrný odpočet (64 - 63)		66		
Rozdíl proti poslední známé daňové povinnosti při podání dodatečného daňového přiznání (63 - 64)		67		
Záznamy finančního úřadu:				
Finanční úřad přiznanou daň vyměřil/dodatečně vyměřil a předepsal podle § 46 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, dne			Podpis oprávněného pracovníka správce daně	
Formulář zpracovala ASPEKT HM, daňová, účetní a auditorská kancelář, www.danovapriznani.cz, business.center.cz				

Zdroj: Ministerstvo financí České republiky - tiskopis č. 16. Vlastní výpočty.